

En Colombia, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deben ser aplicadas obligatoriamente por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1 (o quienes, de forma voluntaria, se acogieron al marco técnico normativo de dicho grupo), y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o más de 200 trabajadores, según los términos establecidos en el Decreto 2420 de 2015, así como por los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. No están obligados a aplicar estas normas, los revisores fiscales que presten servicios en entidades diferentes a las mencionadas, no obstante, si así lo deciden, podrán aplicar de forma voluntaria las NIA. En el anexo 4-2019 de las Normas de Aseguramiento de la Información, adicionado al DUR 2420 de 2015 por medio del Decreto 2270 de 2019, se encuentran compiladas las NIA que ha adoptado nuestro país. Cabe mencionar que a la fecha de publicación de esta guía (junio de 2024), el organismo regulador colombiano no ha incorporado en nuestro marco normativo, las normas y enmiendas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) desde el año 2019 hasta la fecha.

El pasado 6 de febrero de 2024, el IAASB publicó un borrador de exposición en el que propuso revisiones a la NIA 240 con un periodo de comentarios que culminó el 5 de junio de 2024. Actualmente, el IAASB se encuentra revisando los comentarios recibidos sobre las revisiones propuestas a esta norma.

La NIA 240 establece las responsabilidades que tiene el auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

Consideraciones generales

• Alcance

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al riesgo de fraude sobre los estados financieros objeto de su auditoría.

• Objetivo del auditor

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a riesgo de fraude en los estados financieros.
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas de auditoría apropiadas a las circunstancias.
- Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

• Definiciones clave

Fraude

Un acto intencionado que realiza una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, y usa el engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Factores de riesgo de fraude

Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

• Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.

El auditor es responsable de:

- Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude.
- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectarlo y responder adecuadamente a estos durante la realización de la auditoría.
- Mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección pueda eludir los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude.

- Esta NIA debe interpretarse en conjunto con la NIA 200 - *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, la NIA 315 (Revisada) - *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, y la NIA 330 - *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.



Escepticismo profesional

Actitud que debe tener durante toda la auditoría, a pesar de sus experiencias previas con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

El auditor aceptará que los registros y los documentos son auténticos. Si el auditor tiene motivos para creer lo contrario, debe llevar a cabo investigaciones detalladas.

Cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, podrá usar los siguientes procedimientos para investigarlo con más detalle:

* La confirmación directa con terceros

* Contactar a un experto para que valore la autenticidad del documento

2

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

Los miembros del equipo del encargo discutirán sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.

La discusión puede incluir cuestiones como:

* Ideas sobre el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta.

* La manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.

* Las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.

* La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.

* La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.

3

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, tal como lo requiere la NIA 315 (Revisada), el auditor aplicará los siguientes procedimientos con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude:

1. La dirección y otras personas de la entidad

● El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:

- La valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, extensión y frecuencia de dichas valoraciones.
- El proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que tengan riesgo de fraude.
- La comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude.
- La comunicación de la dirección a los empleados sobre su opinión acerca de las prácticas empresariales y el comportamiento ético.

● El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad:

- Con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecte a la entidad.

● El auditor realizará indagaciones entre las personas encargadas de la función de control interno de la entidad:

- Con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios o denuncia de este que afecten a la entidad.

2. Responsables del gobierno de la entidad

El auditor obtendrá información sobre cómo los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos.

El auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicio o denuncia de este que afecte a la entidad.

Otra información

El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude.

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de factores de riesgo de fraude

El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Dichos factores de riesgo se clasifican así:

Existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude.

Percepción de una oportunidad para cometer fraude.

Capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

4

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

El auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información por revelar.

- Basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos:

Evaluará qué tipos de ingresos, transacciones generadoras de ingresos o afirmaciones dan lugar a tales riesgos.

- El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos.
- Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.



Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:

- Asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- Evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden indicar información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección.
- Introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.

Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

- Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:
 - Comprobar lo adecuado de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros.
 - Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude.
- En todo caso, el auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados anteriormente.



Evaluación de la evidencia de auditoría

Si el auditor identifica una incorrección material, evaluará si es indicativa de fraude

- Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada.
- Si el auditor identifica una incorrección y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como la implicación de la dirección:
 - Deberá volver a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados.

7

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que lo llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:

Determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, esto incluye establecer si existe un requerimiento de informar a quienes realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras.

Considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Si el auditor renuncia al encargo

Discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad su renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia.

Determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que le exija informar las razones de su renuncia a la(s) persona(s) que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras.

8

Manifestaciones escritas

El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad manifestaciones escritas de que:

- Reconocen su responsabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.
- Han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude.
- Han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados: la dirección, empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno u otras personas.
- Han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

9

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

- Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique su posible existencia:

Lo comunicará oportunamente al nivel adecuado de la dirección, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude cuestiones relevantes para sus responsabilidades.

- Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección:

Comunicará estas sospechas a los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

10

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión

Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad.

Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad.

11

Documentación

- En la documentación de auditoría

El auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.

- Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos:

Incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.