NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540 (REVISADA)

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2–3
Conceptos clave de esta NIA	4–9
Fecha de esntada en vigor	10
Objectivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13–15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	16–17
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	18–30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de un posible sesgo de la dirección	32
Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados	33–36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad, la dirección, u otros terceros relevantes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1–A7
Conceptos clave de esta NIA	A8–A13
Definiciones	A14–A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19–A63
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A64–A80
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material	A81–A132

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección A133–A136
Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados..... A137–A144

Manifestaciones escritas..... A145

Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad, la dirección, u otros terceros relevantes..... A146–A148

Documentación A149–A152

Anexo 1: Factores de riesgo inherente

Anexo 2: Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

---

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

La NIA 540 (Revisada) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), el cual concluyó que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las estimaciones contables y la información a revelar respectiva en una auditoría de estados financieros. Específicamente, incluye requerimientos y orientaciones que hacen referencia o amplían cómo se aplicarán la NIA 315 (Revisada),[1] la NIA 330,[2] la NIA 450,[3] la NIA 500[4] y otras normas apropiadas en relación con las estimaciones contables y la información relacionada a revelar. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de las incorrecciones de las estimaciones contables y la información a revelar respectiva, e indicadores de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. Las estimaciones contables varían ampliamente en su naturaleza y deben ser realizadas por la dirección cuando los importes monetarios no pueden observarse directamente. La medición de estos importes monetarios está sujeta a incertidumbre en la estimación, que refleja limitaciones inherentes al conocimiento o a la información. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realizar estimaciones contables implica seleccionar y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo que requiere un juicio por parte de la dirección y puede dar lugar a una complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes en la medición de estas cantidades monetarias afectan su susceptibilidad a incorrecciones. (Ref.: Apartados A1–A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA se aplica a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a la incertidumbre en la estimación variará sustancialmente. La naturaleza, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA, variará en relación con la incertidumbre e la estimación y en la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material. Para ciertas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja, en función de su naturaleza y de que la complejidad y la subjetividad involucradas para hacerlas, también pueden ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no se espera que los procedimientos de valoración de riesgos y los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre, la complejidad o la subjetividad de la estimación son muy altas, se esperaría que dichos procedimientos sean mucho más extensos. Esta NIA contiene orientación sobre cómo se pueden adaptar sus requerimientos. (Ref.: Apartado A7)

---

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

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

3 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

4 NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

Conceptos clave de esta NIA

4. Esta NIA requiere una valoración separada del riesgo inherente con el fin de valorar los riesgos de incorrección material en la afirmación de las estimaciones contables. Dependiendo de la naturaleza de una estimación contable en particular, la susceptibilidad de una afirmación sobre una incorrección material puede estar sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes y la interrelación entre ellos. Como se explica en la NIA 200,[5] el riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en una escala a la que se hace referencia en esta NIA como el espectro del riesgo inherente. (Ref.: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a los requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330, y proporciona una orientación apropiada para enfatizar la importancia de las decisiones del auditor sobre los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas las decisiones sobre si:

   - Existen controles relevantes para la auditoría, para los cuales el auditor debe evaluar su diseño y determinar si se han implementado.
   - Para probar la efectividad operativa de los controles relevantes.

6. Esta NIA también requiere una valoración separada del riesgo de control cuando se valoran los riesgos de incorrección material en la afirmación de las estimaciones contables. Al valorar el riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si los procedimientos de auditoría posteriores contemplan la dependencia planificada de la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo de incorrección material a nivel de las afirmaciones, no se puede reducir a la operación efectiva de los controles con respecto a la afirmación en particular.[6] (Ref.: Apartado A10)

7. Esta NIA enfatiza que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (incluyendo, cuando corresponda, las pruebas de control) deben responder a las razones de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o más factores de riesgo inherentes y la valoración del auditor del riesgo de control.

8. El ejercicio del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectado por la consideración del auditor de los factores de riesgo inherentes y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre o se ven afectadas en mayor grado por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. De manera similar, el ejercicio del escepticismo profesional es importante cuando existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales debidas a sesgos de la dirección o por fraude. (Ref.: Apartado A11)

9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la información a revelar son

---

[5] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A40.

[6] NIA 530, *Muestreo de auditoría*, Anexo 3.

razonables[7] en el contexto del marco de información financiera aplicable, o contienen incorrecciones. Para los fines de esta NIA, razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos aplicables del marco de información financiera aplicable se han aplicado de manera adecuada, incluidos aquellos que abordan: (Ref.: Apartados A12–A13, A139–A144)

- La realización de la estimación contable, incluidos la selección del método, las hipótesis y la información, toma en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
- la selección de la estimación puntual de la dirección; y
- la información a revelar sobre la estimación contable, incluidas aquellas sobre cómo se llevó a cabo dicha estimación contable y que explican la naturaleza, el alcance y los motivos (causas) de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información correspondiente revelada en los estados financieros es adecuada, en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

    (a) Estimación contable: un importe monetario para el cual la medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a una incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartado A14)

    (b) Estimación puntual o rango del auditor – cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrollada por el auditor al evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref.: Apartado A15)

    (c) Incertidumbre en la estimación – la susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. (Ref.: Apartado A16, Anexo 1)

    (d) Sesgo de la dirección – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref.: Apartado A17)

    (e) Estimación puntual de la dirección — Cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

[7] Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c).

(f) Desenlace de una estimación contable - Importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones sobre las que se basa la estimación contable. (Ref.: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),[8] el auditor deberá obtener un conocimiento de las siguientes cuestiones relacionadas con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento se realizarán en la medida necesaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A19–A22)

La entidad y su entorno

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables que deben ser reconocidas o reveladas en los estados financieros. (Ref.: Apartado A23)

(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a las estimaciones contables (incluido el criterio de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de información a revelar aplicables); y como aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido como las transacciones y otros eventos o condiciones son afectadas o están sujetas a los factores inherentes del riesgo. (Ref.: Apartados A24–A25)

(c) Los factores reglamentarios relevantes para las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos regulatorios aplicables a la supervisión prudencial. (Ref.: Apartado A26)

(d) La naturaleza de las estimaciones contables y la información a revelar aplicables, que el auditor espera incluir en los estados financieros de la entidad, con base a la comprensión del auditor de las cuestiones en los apartados 13 (a) - (c) anteriores. (Ref.: Apartado A27)

El control interno de la entidad

(e) La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno que la entidad ha implementado sobre el proceso de información financiera de la dirección aplicable a las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A28–A30)

(f) Cómo la dirección identifica la necesidad de habilidades o conocimiento especializadas y como lo aplica, en relación con las estimaciones contables, incluso con respecto al uso de un experto de la dirección. (Ref.: Apartado A31)

(g) Cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A32–A33)

[8] NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20–21.

(h) El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, incluido:

(i) Las clases de transacciones, eventos y condiciones que son importantes para los estados financieros y que dan lugar a la necesidad o cambios en las estimaciones contables e información a revelar aplicable; y (Ref.: Apartados A34–A35)

(ii) Para esas estimaciones contables y la información a revelar aplicable, cómo la dirección:

a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes, y la necesidad de cambios en ellos, que sean apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la forma en que la dirección: (Ref.: Apartados A36–A37)

i. Selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref.: Apartados A38–A39)

ii. Seleccionar las hipótesis que se utilizarán, incluida la consideración de alternativas, e identificar las hipótesis significativas; y (Ref.: Apartados A40–A43)

iii. Seleccionar los datos a utilizar; (Ref.: Apartado A44)

b. Comprender el grado de incertidumbre en la estimación, incluido el considerar el rango de posibles resultados de medición; y (Ref.: Apartado A45)

c. Abordar la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref.: Apartados A46–A49)

(i) Actividades de control relevantes para la auditoría, para el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref.: Apartados A50–A54)

(j) Cómo revisa la dirección el desenlace o desenlaces de estimaciones contables previas y cómo responden a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el resultado de las estimaciones contables anteriores o, en su caso, su estimación posterior para ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en el período actual. El auditor deberá tener en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de esa revisión. El objetivo de la revisión no es cuestionar los juicios sobre las estimaciones contables de períodos anteriores que fueron apropiados en función de la información disponible en el momento en que se realizaron. (Ref.: Apartados A55–A60)

15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo requiere habilidades o conocimientos específicos para realizar los procedimientos de valoración de riesgos, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref.: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

16. Al identificar y valorar el riesgo de incorrección material relativa a una estimación contable y a la información a revelar en las afirmaciones, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),[9] el auditor evaluará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor debe tomar en cuenta lo siguiente al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente: (Ref.: Apartados A64–A71)

    (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartados A72–A75)

    (b) El grado en que los siguientes factores se ven afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes: (Ref.: Apartados A76–A79)

        (i) La selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos al realizar la estimación contable; o

        (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar adecuada para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a juicio del auditor, un riesgo significativo.[10] Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.[11] (Ref.: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como lo requiere la NIA 330,[12] los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones,[13] considerando las razones de la valoración dada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

    (a) Obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría (ver el apartado 21);

    (b) probar cómo la dirección realizó la estimación contable (ver los apartados 22 a 27); o

    (c) desarrollar la estimación puntual o rango de un auditor (ver los apartados 28 a 29).

    Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tener en cuenta que cuanto más alto sea el riesgo valorado de incorrección material, más persuasiva deberá ser la evidencia de auditoría.[14] El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar o

---

9 NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26.

10 NIA 315 (Revisada), apartado 27.

11 NIA 315 (Revisada), apartado 29.

12 NIA 330, apartados 6-15 y 18.

13 NIA 330, apartados 6-7 y 21.

14 NIA 330, apartado 7(b).

hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref.: Apartados A81–A84)

19. Como lo requiere la NIA 330,[15] el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

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

    (b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

    En relación con las estimaciones contables, las pruebas del auditor sobre esos controles deberán responder a las razones de la valoración dada a los riesgos de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.[16] (Ref.: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relacionado con una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deben incluir pruebas de controles en el período actual si el auditor planea confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.[17] (Ref.: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de auditoría de los eventos que ocurren hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si dicha evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para abordar los riesgos de incorrecciones materiales relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el evento y la fecha de medición pueden afectar la relevancia de dicha evidencia de auditoría en el contexto del marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A91–A93)

Probar cómo la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se prueba como realizó la dirección la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor, deben incluir procedimientos diseñados y realizados de conformidad con los apartados 23-26, para obtenr evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos de incorrección material relativos a la: (Ref.: Apartado A94)

    (a) La selección y aplicación de los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable; y

    (b) cómo la gerencia seleccionó la estimación puntual y desarrolló la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

---

15 NIA 330, apartado 8.

16 NIA 330, apartado 9.

17 NIA 330, apartados 15 y 21.

Métodos

23. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar:

    (a) Si el método seleccionado es apropiado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios del método utilizado en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A97)

    (b) Si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)

    (c) Si los cálculos se aplican de acuerdo con el método y si son matemáticamente exactos;

    (d) Cuando la aplicación del método por parte de la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de manera congruente y si, en su caso: (Ref.: Apartados A98–A100)

        (i) El diseño del modelo cumple con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable, es apropiado en las circunstancias y, en su caso, los cambios del modelo del período anterior son apropiados en las circunstancias; y

        (ii) Los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son apropiados en las circunstancias; y

    (e) Si la integridad de las hipótesis significativas y los datos se han mantenido en la aplicación del método. (Ref.: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos posteriores de auditoríadeberán abordar:

    (a) Si las hipótesis significativas son apropiadas en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A102–A103)

    (b) Si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)

    (c) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con las hipótesis relacionadas que se utilizan en otras áreas de las actividades comerciales de la entidad, sobre la base del conocimiento del auditor obtenido en la auditoría; y Apartado A104)

    (d) Cuando corresponda, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref.: Apartado A105)

Datos

25. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar:

    (a) Si los datos son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A106)

(b) Si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)

(c) Si los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y (Ref.: Apartado A107)

(d) Si los datos han sido entendidos o interpretados adecuadamente por la dirección, incluso con respecto a los términos contractuales. (Ref.: Apartado A108)

Selección de la dirección de una estimación puntual y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. Al aplicar los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deben abordar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas apropiadas para:

(a) Entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartado A109)

(b) Tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual apropiada y desarrollando la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartados A110–A114)

27. Cuando, a juicio del auditor con fundamento en la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las acciones adecuadas para entender o abordar la incertidumbre en la estimación, el auditor deberá: (Ref.: Apartados A115–A117)

(a) Solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre en la estimación o para abordarla reconsiderando la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando proporcionar información a revelar adicional relacionada con la incertidumbre en la estimación, y que evaluar la o las respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;

(b) Si el auditor determina que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor no aborda lo suficiente la incertidumbre en la estimación, en la medida de lo posible, desarrollar una estimación puntual o rango del auditor de conformidad con los apartados 28-29; y

(c) Evaluar si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, comunicarlo de conformidad con la NIA 265.[18]

Desarrollar una estimación puntual o rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolla una estimación puntual o rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar sobre la incertidumbre en la estimación, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán incluir procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los métodos, hipótesis o datos propios del auditor, estos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y ejecutarán para abordar las cuestiones contenidas en los apartados 23 a 25. (Ref.: Apartados A118–A123)

[18] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

29. Si el auditor desarrolla un rango, deberá:

    (a) Determinar que el rango incluye solo cantidades que están respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que el auditor los ha evaluado para que sean razonables en el contexto de los objetivos de medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref.: Apartados A124–A125)

    (b) Diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material, relacionados con la información a revelar, en los estados financieros, que describen la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones relativas a la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría sobre los riesgos de incorrecciones materiales relacionada con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que se utilicen como evidencia de auditoría, el auditor deberá cumplir con los requerimientos aplicables de la NIA 500.

    Cuando se utiliza el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden ayudar al auditor a evaluar la idoneidad del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. Al evaluar el trabajo del experto de la dirección la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación del auditor de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto, la comprensión del auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto, y la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto. (Ref.: Apartados A126–A132)

Información a revelar relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones para la información a revelar sobre una estimación contable, distinta de la relacionada con la incertidumbre en la estimación que se aborda en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de un posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son individualmente razonables, son indicadores de un posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican posibles sesgos de la dirección, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría. Cuando existe la intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref.: Apartados A133–A136)

Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables,[19] el auditor evaluará, con fundamento en los procedimientos de auditoría y en la evidencia de auditoría obtenido, si: (Ref.: Apartados A137–A138)

[19] NIA 330, apartados 25-26.

(a) La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones permanece adecuada, incluido cuando se han identificado indicadores de sesgo de la dirección;

(b) las decisiones de la dirección respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de estas estimaciones contables en los estados financieros son de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y

(c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

34. Al realizar la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tomará en cuenta toda la evidencia de auditoría relevante obtenida, ya sea corroborativa o contradictoria.[20] Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o en la opinión del auditor sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada).[21]

Determinar si las estimaciones contables son razonables o contienen incorrecciones

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la información relacionada a revelar es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones. La NIA 450[22] proporciona una orientación sobre cómo puede distinguir el auditor incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o proyectadas) para la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref.: Apartados A12–A13, A139–A144)

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:

(a) En el caso de un marco de presentación fiel, si la dirección ha incluido información a revelar, más allá de las específicamente requeridas por el marco, que son necesarias para lograr la presentación fiel de los estados financieros en su conjunto;[23] o

(b) En el caso de un marco de cumplimiento, si la información a revelar es la necesaria para que los estados financieros no sean engañosos.[24]

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas a la dirección[25] y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados para realizar las estimaciones contables y la información relacionada a revelar son apropiados para lograr el reconocimiento, medición o la información a revelar de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluso en relación con los métodos, hipótesis o datos utilizados. (Ref.: Apartado A145)

---

20 NIA 500, apartado 11.

21 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

22 NIA 450, apartado A6.

23 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

24 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

25 NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad, la dirección, u otros terceros relevantes

38. Al aplicar la NIA 260 (Revisada)[26] y la NIA 265,[27] se requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad ciertas cuestiones, incluidos aspectos cualitativos importantes sobre las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas en el control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará los asuntos, si los hay, a comunicarse con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si las razones dadas a los riesgos de incorrección material se relacionan con la incertidumbre en la estimación, o con los efectos de la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes en la realización de estimaciones contables y la información relacionada a revelar. Además, en ciertas circunstancias, el auditor está obligado por la ley o regulación a comunicar ciertas cuestiones con otras partes relevantes, tal como reguladores o supervisores prudenciales. (Ref.: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:[28] (Ref.: Apartados A149–A152)

    (a) Elementos clave de la comprensión del auditor de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;

    (b) La vinculación de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones,[29] teniendo en cuenta las razones (si se relacionan con el riesgo inherente o el riesgo de control) dadas a la valoración de esos riesgos;

    (c) La respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado los pasos adecuados para comprender y abordar la incertidumbre en la estimación;

    (d) Indicadores del posible sesgo de la dirección relacionado con las estimaciones contables, si las hubiera, y la evaluación del auditor de las implicaciones para la auditoría, conforme lo requiere el apartado 32; y

    (e) Los juicios significativos relativos a la determinación del auditor sobre si las estimaciones contables y la información relacionada a revelar es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones.

* * *

[26] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a).

[27] NIA 265, apartado 9.

[28] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8–11, A6, A7 y A10.

[29] NIA 330, apartado 28(b).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref.: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia del inventario.
- Depreciación de propiedades y equipos.
- Valuación de activos de infraestructura.
- Valuación de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para pérdidas crediticias esperadas.
- Valuación de los pasivos de contratos de seguros.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por beneficios de jubilación del empleado.
- Pagos basados en acciones.
- El valor razonable de los activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluida la determinación de la plusvalía y los activos intangibles.
- Deterioro de los bienes de larga duración o equipos mantenidos para la venta.
- Intercambios no monetarios de activos o pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos por contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición utilizada por la dirección para realizar una estimación contable de acuerdo con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido utilizado para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones de pagos basados en acciones es determinar el precio teórico de la opción de compra utilizando la fórmula Black-Scholes para la fijación de precios de la opción. Un método se aplica mediante una herramienta o proceso computacional, a veces denominado modelo, e implica aplicar hipótesis y datos y tener en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis involucran juicios basados en la información disponible sobre asuntos tales como la elección de una tasa de interés, una tasa de descuento o juicios sobre condiciones o eventos futuros. La dirección puede seleccionar una hipótesis de una variedad de alternativas apropiadas. Las hipótesis que pueden ser realizadas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando son utilizadas por la dirección para hacer una estimación contable.

A4. Para los propósitos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener a través de la observación directa o de una parte externa a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o interpretativas a los datos se conoce como datos derivados cuando dichas técnicas tienen una base teórica bien establecida y, por lo tanto, hay menos necesidad de un juicio de la dirección. De lo contrario, esa información es una hipótesis.

A5. Ejemplos de datos incluyen:

- Precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempos de operación o cantidades de salida de una máquina de producción;
- los precios históricos u otros términos incluidos en los contratos, como una tasa de interés contratada, un cronograma de pagos y un término incluidos en un contrato de préstamo;
- información prospectiva, tal como previsiones económicas o pronósticos de ganancias obtenidas de una fuente de información externa, o
- una tasa de interés futura determinada utilizando técnicas de interpolación de tasas de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de una amplia gama de fuentes. Por ejemplo, los datos pueden ser:

- Generados dentro de la organización o externamente;
- obtenidos de un sistema que está dentro o fuera de los libros de contabilidad generales o subsidiarios;
- observables en los contratos; o
- observables en los pronunciamientos legislativos o reglamentarios.

Escalabilidad (Ref.: Apartado 3)

A7. Los ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre cómo se pueden escalar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20-A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave de esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref.: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y eventos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a incorrección, antes de la consideración de los controles. El Anexo 1 explica con más detalle la naturaleza de estos factores de riesgo inherentes, y sus interrelaciones, en el contexto de hacer estimaciones contables y su presentación en los estados financieros.

A9. Además de los factores de riesgo inherentes de la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad, distintas a otros factores de riesgo inherentes que el auditor puede considerar al identificar y valorar los riesgos incorrección material, pueden incluir la medida en que la estimación contable está sujeta o afectada por:

- El cambio en la naturaleza o las circunstancias de las partidas de los estados financieros relevantes, o los requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden dar lugar a la necesidad de cambios en el método, hipótesis o datos utilizados para realizar la estimación contable.

- La susceptibilidad de incorrección debido a sesgos de la dirección o de fraude al hacer la estimación contable.

Riesgo de control (Ref.: Apartado 6)

A10. Una consideración importante para el auditor al valorar el riesgo de control en las afirmaciones es la efectividad del diseño de los controles en los que el auditor pretende confiar y la medida en que los controles abordan los riesgos inherentes valorados en las afirmaciones. La evaluación del auditor de que los controles están diseñados de manera efectiva y se han implementado, respalda la expectativa sobre la efectividad operativa de los controles para determinar si se deben probar.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen formas en las que el auditor puede ejercer el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientación sobre las formas en que se puede documentar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor, e incluye ejemplos de apartados específicos en esta NIA para los cuales la documentación puede proporcionar evidencia del ejercicio del escepticismo profesional.

Concepto de "Razonable" (Ref.: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la consideración del auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada a revelar son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable incluyen:

- Los datos e hipótesis utilizados para realizar la estimación contable son congruentes entre sí y con los utilizados en otras estimaciones contables o con áreas de las actividades comerciales de la entidad; y
- la estimación contable toma en cuenta la información apropiada según lo requiere el marco de información financiera aplicable.

A13. El término "aplicado adecuadamente" como se usa en el apartado 9 significa que es de una manera que no solo cumple con los requerimientos del marco de información financiera aplicable sino que, al hacerlo, refleja juicios que son congruentes con el objetivo de la base de medición en ese marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref.: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes monetarios que pueden estar relacionados con clases de transacciones o saldos de cuentas reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen los importes monetarios incluidos en la información a revelar o los utilizados para emitir juicios sobre reconocimiento o información relacionada a revelar a una clase de transacciones o a un saldo de cuenta.

Estimación puntual del auditor o rango del auditor (Ref.: Apartado 12(b))

A15. La estimación puntual o rango de un auditor se puede usar para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros), o indirectamente (por ejemplo, una cantidad que se utilizará como una hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar

al desarrollar una cantidad o rango de cantidades al evaluar una partida de datos no monetaria o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de los estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporciona información confiable y fácilmente disponible sobre los precios reales a los que se realizan las transacciones. Sin embargo, la incertidumbre en la estimación puede existir incluso cuando el método de valuación y los datos están bien definidos. Por ejemplo, la valuación de los valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de mercado cotizado puede requerir un ajuste si la tenencia es significativa o está sujeta a restricciones de comercialización. Además, las circunstancias económicas generales que prevalecían en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado en particular, pueden afectar la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de a dirección (Ref.: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera a menudo piden neutralidad, es decir, libertad de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a la subjetividad al hacer una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección lo juzgue y a la susceptibilidad a un sesgo de la dirección intencional o no intencional (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un objetivo de beneficio deseado o un ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en la medida en que existe subjetividad al realizar la estimación contable.

Resultado de una estimación contable (Ref.: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un resultado que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede basarse en las percepciones de los participantes del mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio realizado cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la estimación contable relacionada realizada en la fecha del informe porque, con el paso del tiempo, las percepciones de valor de los participantes del mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtener conocimiento de la entidad y su entorno (Ref.: Apartado 13)

A19. Los apartados 11-24 de la NIA 315 (Revisada) requieren que el auditor obtenga un conocimiento de ciertas cuestiones sobre la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad. Los requerimientos en el apartado 13 de esta NIA se relacionan más específicamente con las estimaciones contables y se basan en los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada).

Escalabilidad

A20. La naturaleza, tiempo de realización y extensión de los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la entidad, puede depender, en mayor o menor grado, de la medida en que la cuestión o cuestiones individuales aplican en las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros eventos y condiciones que den lugar a la necesidad de

estimaciones contables, los requerimientos de información financiera aplicables pueden ser fáciles de aplicar y puede que no haya factores reguladores relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos, y el proceso para realizar las estimaciones contables puede ser menos complejo. En estas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o afectadas por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes en menor grado y puede haber menos controles relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos de valoración de riesgos del auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de consultas de la dirección con responsabilidades apropiadas sobre los estados financieros y simples recorridos del proceso de la dirección para realizar el cálculo contable.

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos por parte de la dirección, y el proceso para realizar las estimaciones contables puede ser complejo e involucrar el uso de modelos complejos. Adicionalmente, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más amplios sobre las estimaciones contables. En estas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o afectadas en mayor medida por la incertidumbre en la estimación, la subjetividad, la complejidad u otros factores de riesgo inherentes. De ser así, es probable que la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de valoración de riesgos del auditor sean diferentes o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con negocios simples, las cuales pueden incluir muchas entidades de pequeña dimensión:

- Los procesos relevantes para las estimaciones contables pueden no ser complicados porque las actividades comerciales son simples o las estimaciones requeridas pueden tener un menor grado de incertidumbre en la estimación.
- Las estimaciones contables pueden generarse fuera de los libros de contabilidad generales y subsidiarios, los controles sobre su desarrollo pueden ser limitados y el propietario-gerente puede tener una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tomar en cuenta la función del propietario-administrador al realizar las estimaciones contables tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros eventos y condiciones (Ref.: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de estimaciones contables o cambios en las estimaciones contables pueden incluir, por ejemplo, si:

- La entidad ha participado en nuevos tipos de transacciones;
- los términos de las transacciones han cambiado; o
- han ocurrido nuevos eventos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 13(b))

A24. Obtener un conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor un fundamento para la discusión con la dirección y, en su caso, con los encargados del gobierno de la entidad sobre cómo la dirección ha aplicado los requerimientos relevantes a las estimaciones contables y sobre la determinación del auditor acerca de si se han

aplicado adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los encargados del gobierno de la entidad cuando considere que una práctica contable significativa, que es aceptable de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada en las circunstancias de la entidad.[30]

A25. Al obtener este conocimiento, el auditor puede tratar de entender si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - Establece ciertos criterios para el reconocimiento, o los métodos para la medición de las estimaciones contables;
  - especifica ciertos criterios que permiten o requieren mediciones a un valor razonable, por ejemplo, al referirse a las intenciones de la dirección de llevar a cabo ciertos cursos de acción con respecto a un activo o pasivo; o
  - especifica la información a revelar requerida o sugerida, incluida la información a revelar de los juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relacionadas con las estimaciones contables; y
- los cambios en el marco de información financiera aplicable requieren cambios en las políticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables.

Factores reglamentarios (Ref.: Apartado 13(c))

A26. Obtener un conocimiento de los factores reglamentarios, en su caso, que son relevantes para las estimaciones contables puede ayudar al auditor a identificar los marcos reglamentarios aplicables (por ejemplo, los marcos reglamentarios establecidos por los supervisores prudenciales en las industrias bancarias o de seguros) y determinar si dicho marco o marcos regulatorios:

- Aborda las condiciones para el reconocimiento, o los métodos para la medición, de estimaciones contables, o proporciona orientación relacionada al respecto;
- especifica o proporciona orientación sobre, información a revelar además de los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporciona una indicación de las áreas en las que puede existir un potencial de sesgo de la dirección para cumplir con los requerimientos regulatorios; o
- contiene requerimientos para fines reglamentarios que no son congruentes con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, lo que puede indicar riesgos potenciales de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos para las provisiones de pérdidas crediticias esperadas que superan los requeridos por el marco de información financiera aplicable.

Naturaleza de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar que el auditor espera incluir en los estados financieros (Ref.: Apartado 13(d))

A27. Obtener un conocimiento de la naturaleza de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar, que el auditor espera incluir en los estados financieros de la entidad, ayuda al auditor a conocer las bases de medición de esas estimaciones contables y la naturaleza y el

[30] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

alcance de la información a revelar que pude ser importante. Ese conocimiento proporciona al auditor el fundamento pra discutir con la dirección sobre como la dirección realiza las estimaciones contables.

El control interno de la entidad relevante para la auditoría

La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno corporativo (Ref.: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada),[31] el conocimiento del auditor sobre la naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno corporativo que la entidad tiene sobre el proceso para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación requerida del auditor en relación con:

- La dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

A29. El auditor puede obtener un conocimiento acerca de si los encargados del gobierno de la entidad:

- Tener las habilidades o el conocimiento para comprender las características de un método o modelo en particular para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, los riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada para realizar las estimaciones contables;
- tener las habilidades y los conocimientos para comprender si la dirección realizó las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, tienen la información requerida para evaluar de manera oportuna cómo la dirección realizó las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las acciones de la dirección cuando esas acciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisar el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables, incluido el uso de modelos; o
- supervisar las actividades de seguimiento realizadas por la dirección. Esto puede incluir supervisión y procedimientos de revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o la efectividad operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. Obtener una comprensión de la supervisión por parte de los encargados del gobierno de la entidad puede ser importante cuando existen estimaciones contables que:

- Requieren un juicio significativo por parte de la dirección para abordar la subjetividad;
- tienen una alta incertidumbre en la estimación;

[31] NIA 315 (Revisada), apartado 14.

- son complejas de realizar, por ejemplo, debido al uso extensivo de la tecnología de la información, a grandes volúmenes de datos o el uso de múltiples fuentes de datos o hipótesis con interrelaciones complejas;
- tuvieron, o debieron haber tenido, un cambio en el método, en las hipótesis o en los datos en comparación con períodos anteriores; o
- involucran hipótesis significativas.

Aplicación por parte de la dirección de habilidades o conocimientos especializados, incluido el uso de expertos de la dirección (Ref.: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto:[32]

- La naturaleza especializada de la cuestión que requiere una estimación, por ejemplo, la estimación contable puede implicar la medición de reservas minerales o de hidrocarburos en industrias extractivas o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza compleja de los modelos requeridos para aplicar los requerimientos relevantes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso en ciertas mediciones, tal como los valores razonables de nivel 3.[33]
- La naturaleza inusual o poco frecuente de la condición, transacción o evento que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo de la entidad (Ref.: Apartado 13(g))

A32. Comprender cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar cambios en:

- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o naturaleza de la fuente de datos que es importante para realizar las estimaciones contables o que puede afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información financiera de la entidad o el entorno de TI y;
- el personal clave.

A33. Las cuestiones que el auditor puede considerar para obtener un conocimiento de cómo la dirección identifica y aborda la susceptibilidad a las incorrecciones debidas a un sesgo o fraude por parte de la dirección al hacer estimaciones contables, incluyen si, y en su caso, cómo la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, las hipótesis y los datos utilizados para hacer las estimaciones contables.

---

[32] NIA 500, apartado 8.

[33] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13, *Medición del valor razonable*.

- Da seguimiento a los indicadores clave de rendimiento que pueden indicar un rendimiento inesperado o inconsistente en comparación con el rendimiento histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos financieros o de otro tipo que pueden ser una motivación para el sesgo.
- Da seguimiento a la necesidad de cambios en los métodos, hipótesis importantes o los datos utilizados para realizar las estimaciones contables.
- Establece la supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados para realizar estimaciones contables.
- Requiere documentación de la justificación, o una revisión independiente, de juicios significativos hechos al hacer estimaciones contables.

El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables (Ref.: Apartado 13(h)(i))

A34. Las clases de transacciones, eventos y condiciones dentro del alcance del apartado 13(h) son las mismas que las clases de transacciones, eventos y condiciones relacionadas con las estimaciones contables y la información relacionada a revelar que están sujetas a los apartados 18(a) y (d) de la NIA 315 (Revisada). Al obtener un conocimiento del sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, el auditor considerará:

- Si las estimaciones contables surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes o de transacciones no recurrentes o inusuales.
- Cómo el sistema de información aborda la integridad de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar, en particular para las estimaciones contables relacionadas con los pasivos.

A35. Durante la auditoría, el auditor puede identificar clases de transacciones, eventos y condiciones que dan origen a la necesidad de estimaciones contables y la información relacionada a revelar que no ha identificado la dirección. La NIA 315 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor identifica los riesgos de incorrecciones materiales que la dirección no identificó, incluida la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno con respecto al proceso de valoración de riesgos de la entidad.[34]

Identificación de la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos importantes (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)

A36. Si la dirección ha cambiado el método para realizar una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más apropiado, si es en sí mismo una respuesta a los cambios en el entorno o a las circunstancias que afectan a la entidad, o para los cambios en los requerimientos del marco de información aplicable o el entorno reglamentario, o si la dirección tiene otra razón válida.

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para hacer las estimaciones contables, las consideraciones pueden incluir si el uso continuo de métodos previos, hipótesis y datos es adecuada en vista del entorno o las circunstancias actuales.

[34] NIA 315 (Revisada), apartado 17.

Métodos (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

A38. El marco de información financiera aplicable puede establecer el método a utilizar al realizar una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no establece un solo método, o la base de medición requerida establece, o permite, el uso de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a los modelos utilizados para realizar estimaciones contables, ya sea un modelo propio de la dirección o un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un mayor nivel de complejidad o subjetividad, como un modelo de pérdidas crediticias esperadas o un modelo de valor razonable que utiliza entradas de nivel 3, es más probable que los controles que abordan dicha complejidad o subjetividad sean identificados como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean relevantes para la auditoría. Los factores que pueden ser adecuados para que sean considerados por el auditor al obtener un conocimiento sobre el modelo y sobre las actividades de control importantes para la auditoría incluyen los siguientes:

- Cómo determina la dirección la importancia y exactitud del modelo;
- la validación o prueba posterior del modelo, incluido si el modelo se valida antes de su uso y se revalida a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación de la entidad del modelo puede incluir la evaluación de:
    - La solidez teórica del modelo;
    - la integridad matemática del modelo; y
    - la exactitud e integridad y lo adecuado de los datos y las hipótesis utilizados en el modelo;
- Cómo se cambia o ajusta adecuadamente el modelo de manera oportuna para los cambios en el mercado u otras condiciones y si existen políticas de control de cambio adecuadas sobre el modelo;
- si los ajustes, también conocidos como superposiciones en ciertas industrias, se hacen a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en las circunstancias de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable; cuando los ajustes no son apropiados, dichos ajustes pueden ser indicadores de un posible sesgo de dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas las aplicaciones previstas, las limitaciones, los parámetros clave, los datos requeridos y las hipótesis, los resultados de cualquier validación realizada en él y la naturaleza y base de los ajustes realizados en su resultado.

Hipótesis (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Las cuestiones que el auditor considerará al obtener un conocimiento sobre como selecciona la dirección las hipótesis utilizadas al hacer las estimaciones contables incluyen, por ejemplo:

- El fundamento para la selección de la dirección y la documentación que soporta la selección de la hipótesis. El marco de información financiera aplicable puede proporcionar criterios u orientaciones para ser utilizados en la selección de una hipótesis.
- Cómo evalúa la dirección si las hipótesis son relevantes y completas.
- En su caso, cómo la dirección determina que las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades comerciales de la entidad, o con otras cuestiones que están:
    - Dentro del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar la estimación de la vida útil de un activo) y si son congruentes con los planes de negocios de la entidad y con el entorno externo; y
    - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tasas de interés, tasas de mortalidad o posibles acciones judiciales o reglamentarias).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la información a revelar sobre las hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables a valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y el fundamento de los juicios para respaldarlos, de la siguiente manera:

(a) Aquellos que reflejen lo que los participantes del mercado usarían para valorar un activo o pasivo, desarrollado en base a datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que informa.

(b) Aquellos que reflejen los propios juicios de la entidad sobre qué hipótesis utilizarían los participantes en el mercado para establecer el precio del activo o pasivo, desarrollados con base en los mejores datos disponibles en las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) no siempre es evidente y la distinción entre ellos depende de la comprensión de las fuentes de datos y la base de los juicios que respaldan la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección seleccione de una serie de distintas hipótesis utilizadas por los diferentes participantes del mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas para realizar una estimación contable se denominan hipótesis significativas en esta NIA si una variación razonable en la hipótesis afectaría sustancialmente la medición de la estimación contable. Un análisis de sensibilidad puede ser útil para demostrar el grado en que la medición varía en función de una o más hipótesis utilizadas para realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o no tienen liquidez, la comprensión del auditor de cómo la dirección selecciona las hipótesis incluye comprender si la dirección:

- Ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método en tales circunstancias. dicha adaptación puede incluir el realizar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean apropiados en las circunstancias;
- tiene recursos con las habilidades o conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, si es necesario de manera urgente, incluida la selección de la técnica de valoración que sea apropiada en esas circunstancias;

- tiene los recursos para determinar el rango de resultados dadas las incertidumbres involucradas, por ejemplo, mediante la realización de un análisis de sensibilidad;
- tiene los medios para evaluar cómo, en su caso, el deterioro en las condiciones del mercado ha afectado las operaciones, el entorno y los riesgos de negocios relevantes de la entidad y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias; y
- tiene un conocimiento adecuad sobre cómo los datos de precios, y la relevancia de éstos, de fuentes de información externas particulares pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref.: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Las cuestiones que el auditor considerará al obtener un conocimiento sobre cómo selecciona la dirección los datos sobre los cuales se fundamentan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y la fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- Cómo evalúa la dirección si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos utilizados con los datos utilizados en períodos anteriores.
- La complejidad de los sistemas de tecnología de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluso cuando esto implica el manejo de grandes volúmenes de datos.
- Cómo se obtienen, transmiten y procesan los datos y cómo se mantiene su integridad.

Cómo la dirección entiende y aborda la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartados 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que pueden ser adecuadas para que el auditor considere en relación con la forma en que la dirección entiende el grado de incertidumbre en la estimación incluyen, por ejemplo:

- Si, y en su caso, cómo la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos que son adecuadas en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- Si, y en su caso, cómo la dirección consideró resultados alternativos, por ejemplo, realizando un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o los datos utilizados para realizar la estimación contable.

A46. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable pueden especificar el enfoque para seleccionar la estimación puntual de la dirección a partir de los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el monto adecuado uno que se selecciona de manera apropiada de los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, puede indicar que el monto más relevante puede estar en la parte central de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones a valor razonable, la NIIF 13[35] indica que, si se utilizan múltiples técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las

[35] NIIF 13, *Medición del valor razonable*, apartado 63.

respectivas indicaciones del valor razonable) se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores indicado por esos resultados. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que es más representativo del valor razonable en las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar el uso de un promedio de probabilidad ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles, o del monto de la medición que es más probable o más probable que no.

A48. El marco de información financiera aplicable puede indicar la información a revelar o los objetivos de la información relacionada a revelar con las estimaciones contables, y algunas entidades pueden optar por revelar información adicional. Esta información a revelar o los objetivos de la información a revelar pueden abordar, por ejemplo:

- El método de estimación utilizado, incluido cualquier modelo aplicable y la base para su selección.
- Información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la inforlmación relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
    - Las hipótesis desarrolladas internamente; o
    - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- El efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- Las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- Información de valor razonable.
- Información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- La información a revelar sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras fuentes importantes de incertidumbre en la estimación que dan lugar a una mayor probabilidad o magnitud de ajuste material a los valores en libros de los activos y pasivos después del final del período. Estos requerimientos pueden describirse empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden relacionarse con estimaciones contables que requieren juicios más difíciles, subjetivos o complejos por parte de la dirección. Dichos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, por consiguiente, la posibilidad de un ajuste material consecuente a los valores en libros de los activos y pasivos puede aumentar, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan la posible resolución futura de la incertidumbre en la estimación. La información que puede revelarse incluye:
    - La naturaleza de la hipótesis o de otras fuentes de incertidumbre en la estimación;
    - la sensibilidad del valor contable para los métodos e hipótesis utilizados, incluidas las razones de la sensibilidad;

- la resolución esperada de una incertidumbre y el rango de resultados razonablemente posibles con respecto a los valores en libros de los activos y pasivos afectados; y
- una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre sigue sin resolverse.

- La información a revelar sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La información a revelar específica tal como:
  - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
  - información a revelar sobre inactividad o no liquidez del mercado.
- Información a revelar cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información a revelar cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Actividades de control relevantes para el auditor sobre los procesos de la dirección para realizar las estimaciones contables (Ref.: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor al identificar los controles relevantes para la auditoría y, por lo tanto, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y determinar si se han implementado, se relaciona con el proceso de la dirección descrito en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar actividades de control relevantes en relación con todos los elementos del apartado 13(h)(ii), dependiendo de la complejidad asociada con la estimación contable.

A51. Como parte del conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, el auditor puede considerar:

- La forma en que la dirección determina la idoneidad de los datos utilizados para desarrollar las estimaciones contables, incluso cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos externos a los libros de contabilidad generales y subsidiarios.
- La revisión y aprobación de estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos utilizados en su desarrollo, por los niveles adecuados de la dirección y, cuando corresponda, los encargados del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y los que, comprometidos con las transacciones relacionadas de la entidad, incluso si la asignación de responsabilidades toma en cuenta de manera apropiada la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una institución financiera grande, la segregación de funciones importante puede consistir en una función independiente responsable de la estimación y validación de la fijación de precios del valor razonable de los productos financieros de la entidad que cuentan con personas cuya remuneración no está vinculada a dichos productos.

- La eficacia del diseño de las actividades de control. En general, puede ser más difícil para diseñar controles que aborden la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de una manera que eficazmente prevenga, o detecte y corrija, incorrección material, que diseñar controles que aborden la complejidad. Es posible que los controles que abordan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación deban incluir más elementos manuales, que pueden ser menos confiables que los controles automatizados, ya que pueden ser omitidos, ignorados o anulados más fácilmente por la dirección. La efectividad del diseño de los controles que abordan la complejidad puede variar según la razón y la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más efectivos relacionados con un método que se usa habitualmente o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de la tecnología de información para hacer una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y controles de aplicación. Dichos controles pueden abordar los riesgos relacionados con:

- Si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está configurado adecuadamente para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método; cuando se requieren diversos sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan conciliaciones regulares entre los sistemas, en particular cuando los sistemas no tienen interfaces automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si el diseño y la calibración de los modelos se evalúa periódicamente;
- la extracción completa y precisa de datos con respecto a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- Los datos, incluido el flujo completo y preciso de datos a través del sistema de información de la entidad, la conveniencia de cualquier modificación a los datos utilizados para realizar estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y la seguridad de los datos;
- al utilizar fuentes de información externas, riesgos relacionados con el procesamiento o registro de los datos;
- si la dirección tiene controles sobre el acceso, el cambio y el mantenimiento de modelos individuales para mantener un rastro de auditoría sólido de las versiones acreditadas de los modelos y para evitar el acceso no autorizado o las modificaciones a esos modelos; y
- si existen controles apropiados sobre la transferencia de información relacionada con las estimaciones contables al libro mayor, incluidos los controles apropiados sobre los asientos de diario.

A53. En algunas industrias, como la bancaria o de seguros, el término gobernanza se puede usar para describir las actividades dentro del entorno de control, el seguimiento de los controles y otros componentes del control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada).[36]

A54. Para entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser particularmente útil para el auditor para obtener un entendimiento de:

[36] NIA 315 (Revisada), apartado A77.

- La naturaleza y el alcance del uso de las estimaciones contables por parte de la dirección;
- el diseño e implementación de actividades de control que abordan los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para realizar las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se basan las estimaciones contables; y
- cómo se identifican, evalúan y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o recálculo de las estimaciones contables anteriores (Ref.: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o el recálculo de estimaciones contables anteriores (revisión retrospectiva) ayuda a identificar y valorar los riesgos de incorrección material cuando las estimaciones contables anteriores tienen un desenlace a través de la transferencia o realización del activo o pasivo en el período actual, o se recalculan los efectos del período actual. Al realizar una revisión retrospectiva, el auditor puede obtener:

- Información sobre la efectividad del proceso de estimación anterior de la dirección, a partir del cual el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre la posible efectividad del proceso actual de la dirección.
- Evidencia de auditoría sobre cuestiones, tales como las razones de los cambios que pueden requerirse ser revelados en los estados financieros.
- Información sobre la complejidad o incertidumbre en la estimación correspondiente a las estimaciones contables.
- Información sobre la susceptibilidad de las estimaciones contables a un posible sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de un posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor ayuda a identificar esas circunstancias o condiciones y a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores de auditoría.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que respalde la identificación y valoración de los riesgos incorrección material en el período actual. Esa revisión retrospectiva se puede realizar para las estimaciones contables realizadas para los estados financieros del período anterior, o se puede realizar en varios períodos o en un período más corto (como semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva durante varios períodos puede ser apropiada cuando el resultado de una estimación contable se resuelve en un período más largo.

A57. La NIA 240[37] requiere una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas. En la práctica, la revisión del auditor de estimaciones contables anteriores como un procedimiento de valoración de riesgos de conformidad con esta NIA puede realizarse junto con la revisión requerida por la NIA 240.

A58. Con fundamento en la valoración previa del auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como mayor para uno o más riesgos de incorrección material, el auditor puede juzgar que se requiere una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea

[37] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 32(b)(ii).

posible, al efecto de los datos e hipótesis significativas que se utilizan al realizar las estimaciones contables anteriores. Por otro lado, por ejemplo, para estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos es suficiente para los fines de la revisión.

A59. El objetivo de medición para las estimaciones contables del valor razonable y otras estimaciones contables, basadas en las condiciones actuales en la fecha de medición, se ocupa de las percepciones sobre el valor en un punto en el tiempo, que pueden cambiar de manera significativa y rápida a medida que cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede enfocar la revisión en la obtención de información que pueda ser relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de un conocimiento de los cambios en las hipótesis de los participantes en el mercado que afectaron el desenlace de las estimaciones contables del valor razonable de un período anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En este caso, la evidencia de auditoría se puede obtener al conocer los resultados de las hipótesis (como las proyecciones de flujo de efectivo) y al entender la efectividad del proceso de estimación previa de la dirección que soporta la identificación y valoración de riesgo de incorrección material en el período actual.

A60. Una diferencia entre el resultado de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del período anterior no necesariamente representa una incorrección de los estados financieros del período anterior. Sin embargo, esa diferencia puede representar una incorrección si, por ejemplo, la diferencia surge de la información que estaba disponible para la dirección cuando se finalizaron los estados financieros del período anterior, o que podría esperarse razonablemente que se obtuviera y se tomara en cuenta en el contexto del marco de información financiera aplicable.[38] Esa diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta la información al realizar el cálculo contable. Como resultado, el auditor puede reevaluar el riesgo de control y puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más generalizada sobre la cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen una orientación para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los cambios que no lo hacen, y el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Habilidades o conocimientos especializados (Ref.: Apartado 15)

A61. Las cuestiones que pueden afectar la determinación del auditor sobre si el equipo del trabajo requiere habilidades o conocimientos especializados, incluyen, por ejemplo:[39]

- La naturaleza de las estimaciones contables para un negocio o industria en particular (por ejemplo, depósitos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o modelo utilizado.

[38] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

[39] NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 14 y NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 8(e).

- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relevante para las estimaciones contables, incluyendo si hay áreas que se sabe que están sujetas a diferentes interpretaciones o prácticas, o áreas donde existen incongruencias en la forma en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor pretende emprender para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de emitir juicios sobre cuestiones no especificadas por el marco de información financiera aplicable.
- El grado de juicio necesario para seleccionar datos e hipótesis.
- La complejidad y el alcance del uso de la tecnología de la información por parte de la entidad para hacer estimaciones contables.

La naturaleza, el momento y el alcance de la participación de individuos con habilidades y conocimientos especializados pueden variar a lo largo de la auditoría.

A62. Es posible que el auditor no posea las habilidades o los conocimientos especializados necesarios cuando el asunto involucrado se encuentra en un campo que no sea contabilidad o auditoría (por ejemplo, habilidades de valoración) y puede necesitar utilizar un experto del auditor.[40]

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de habilidades o conocimientos especializados. Por ejemplo, las habilidades o conocimientos especializados pueden no ser necesarios para un simple cálculo de obsolescencia de inventario. Sin embargo, por ejemplo, para las pérdidas crediticias esperadas de una institución bancaria o un pasivo del contrato de seguro para una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que es necesario aplicar habilidades o conocimientos especializados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 4, 16)

A64. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relacionadas con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, incluidas no solo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 establece que las NIA generalmente no se refieren al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. Sin embargo, esta NIA requiere una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos significativos, en las revelaciones sobre las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330.[41]

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente, el auditor debe tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. La consideración del auditor sobre los factores de riesgo inherentes también puede proporcionar información que se utilizará para determinar:

[40] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

[41] NIA 330, apartado 7(b).

- Cuando el riesgo inherente se valora en el espectro de riesgo inherente; y
- las razones para la valoración dada a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, y que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de conformidad con el apartado 18, responden a esas razones.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherentes se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Las razones para la valoración del auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden resultar de uno o más de los factores de riesgo inherentes de la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas crediticias esperadas sean complejas porque las pérdidas crediticias esperadas no pueden observarse directamente y pueden requerir el uso de un modelo complejo. El modelo puede usar un conjunto complejo de datos históricos e hipótesis sobre desarrollos futuros en una variedad de escenarios específicos de entidades que pueden ser difíciles de predecir. Es probable que las estimaciones contables para las pérdidas crediticias esperadas también estén sujetas a una alta incertidumbre en la estimación y a una subjetividad significativa para emitir juicios sobre futuros eventos o condiciones. Consideraciones similares se aplican a los pasivos del contrato de seguro.

(b) Una estimación contable para una provisión de obsolescencia para una entidad con una amplia gama de tipos de inventario puede requerir sistemas y procesos complejos, pero puede involucrar poca subjetividad y el grado de incertidumbre en la estimación puede ser bajo dependiendo de la naturaleza del inventario.

(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de hacer, pero pueden tener una alta incertidumbre en la estimación y requerir un juicio significativo, por ejemplo, una estimación contable que requiera un juicio crítico único sobre un pasivo, cuyo monto depende del resultado del litigio.

A68. La relevancia e importancia de los factores de riesgo inherentes pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherentes pueden, individualmente o en combinación, afectar las estimaciones contables simples en menor grado y el auditor puede identificar menos riesgos o valorar el riesgo inherente en el extremo inferior del espectro de riesgo inherente.

A69. Contrariamente, los factores de riesgo inherentes pueden, individualmente o en combinación, afectar las estimaciones contables complejas en mayor grado y puede llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo superior del espectro de riesgo inherente. Para estas estimaciones contables, es probable que la consideración del auditor de los efectos de los factores de riesgo inherentes afecte directamente el número y la naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de dichos riesgos y, en última instancia, a lo convincente de la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Además, para estas estimaciones contables, la aplicación del escepticismo profesional por parte del auditor puede ser particularmente importante.

A70. Los eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional relevante para la valoración del auditor de los riesgos de incorrección en las afirmaciones. Por ejemplo, el resultado de una estimación contable puede darse a conocer durante

la auditoría. En esos casos, el auditor puede evaluar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en la afirmación,[42] independientemente del grado en que la estimación contable estuvo sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. Los eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección del auditor del enfoque para probar la estimación contable de acuerdo con el apartado 18. Por ejemplo, para una simple provisión de bonos que se basa en un porcentaje directo de compensación para los empleados seleccionados, el auditor puede concluir que hay relativamente poca complejidad o subjetividad al realizar la estimación contable, y por lo tanto puede valorar el riesgo inherente en la afirmación en el extremo inferior del espectro de riesgo inherente. El pago de las bonificaciones posteriores al final del período puede proporcionar suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en la afirmación.

A71. La valoración del auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas. La valoración del riesgo de control puede expresarse utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, el riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de la expectativa del auditor de cuán efectivo es el control o controles para abordar el riesgo identificado, es decir, la dependencia planificada de la operación efectiva de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles. Si el riesgo de control se evalúa a menos del máximo, el auditor contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 16(a))

A72. Al tomar en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a la incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - El uso de un método para realizar la estimación contable que inherentemente tiene un alto nivel de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir el uso de datos no observables.
  - El uso de hipótesis que inherentemente tienen un alto nivel de incertidumbre en la estimación, como las hipótesis con un período de pronóstico largo, las hipótesis que se basan en datos que no son observables y, por lo tanto, son difíciles de desarrollar para la dirección, o el uso de varias hipótesis que son interrelacionados
  - La información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno de negocios. Una entidad puede estar activa en un mercado que experimenta turbulencias o posibles interrupciones (por ejemplo, debido a movimientos importantes de divisas o mercados inactivos) y, por lo tanto, la estimación contable puede depender de datos que no sean fácilmente observables.
- Si es posible (o factible, en la medida en que lo permita el marco de información financiera aplicable) para la administración:

[42] NIA 315 (Revisada), apartado 31.

- Para hacer una predicción precisa y confiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el monto que se pagará bajo un término contractual contingente), o sobre la incidencia e impacto de eventos o condiciones futuras (por ejemplo, el monto de una pérdida crediticia futura o la cantidad a la que se resolverá una reclamación de seguro y el momento de su liquidación); o
- para obtener información precisa y completa sobre una condición presente (por ejemplo, información sobre los atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes del mercado en la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. El tamaño del monto reconocido o revelado en los estados financieros para una estimación contable no es, en sí mismo, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede ser subestimada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan alta que no se puede hacer una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede impedir el reconocimiento de una partida en los estados financieros, o su medición a valor razonable. En esos casos, puede haber riesgos de incorrección material que se relacionen no solo con el reconocimiento de una estimación contable o con el valor razonable, sino también con la razonabilidad de la información a revelar. Con respecto a esas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede requerir información a revelar sobre las estimaciones contables y la incertidumbre en la estimación asociada con ellas (véase los apartados A112 a A113, A143 a A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación relacionada con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. La NIA 570 (Revisada)[43] establece requerimientos y proporciona orientación en esos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref.: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta la selección y aplicación del método

A76. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado para hacer la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de habilidades o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo que puede indicar que el método utilizado para realizar una estimación contable es intrínsecamente complejo y, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales. Puede haber una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales, cuando la dirección ha desarrollado un modelo internamente y tiene relativamente poca experiencia en hacerlo, o utiliza un modelo que aplica un método que no está establecido o no se utiliza comúnmente en una industria o entorno en particular.
- La naturaleza de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable, que puede resultar en la necesidad de un método complejo que requiera múltiples fuentes de datos o hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para pérdidas crediticias esperadas puede requerir juicios

[43] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

sobre futuros reembolsos de crédito y otros flujos de efectivo, con base en la consideración de los datos de experiencia histórica y la aplicación de hipótesis a futuro. De manera similar, la evaluación de un pasivo por un contrato de seguros puede requerir que los juicios sobre futuros pagos de contratos de seguros se proyecten en función de la experiencia histórica y las tendencias actuales y futuras asumidas.

El grado en que la complejidad afecta la selección y aplicación de los datos

A77. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación de los datos utilizados para hacer la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para derivar los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de la fuente de los datos. Los datos de ciertas fuentes pueden ser más confiables que de otras. Además, por razones de confidencialidad o propiedad, algunas fuentes de información externas no revelarán (o no completamente) información que pueda ser relevante al considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, tal como las fuentes de datos subyacentes que se utilizaron o cómo se acumularon y procesaron.
- La complejidad inherente en mantener la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes de datos, puede haber una complejidad inherente en mantener la integridad de los datos que se utilizan para hacer una estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de las entradas o salidas de efectivo que surgen de las rebajas de un proveedor comercial o de un cliente, puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren experiencia o competencia específica para comprender o interpretar.

El grado en que la subjetividad afecta la selección y aplicación del método, las hipótesis o los datos

A78. Al tomar en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques de valuación, los conceptos, las técnicas y los factores a utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto a la cantidad o el tiempo, incluida la duración del período de pronóstico. La cantidad y el tiempo son una fuente de incertidumbre inherente de la estimación, y dan lugar a la necesidad de juicio por parte de la dirección al seleccionar una estimación puntual, que a su vez crea una oportunidad para un sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que incorpora hipótesis progresistas puede tener un alto grado de subjetividad que puede ser susceptible a un sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref.: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado con una estimación contable influye en la susceptibilidad de la estimación contable a incorrección material debida a un sesgo de la dirección o a fraude. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que la estimación contable sea más susceptible a una incorrección material debida a un sesgo de la dirección o a un fraude y esto puede dar lugar a una amplia gama de posibles resultados de medición. La dirección puede seleccionar una estimación puntual de ese rango, que no sea apropiada en las circunstancias, o que está influenciada inadecuadamente por un sesgo de la dirección intencional o no intencional y por consiguiente es incorrecta. Para auditorías continuas, los indicadores de un posible

sesgo de la dirección identificados durante la auditoría de los períodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos en el período actual.

Riesgos significativos (Ref.: Apartado 17)

A80. La valoración del riesgo inherente por parte del auditor, la cual toma en cuenta el grado en el que una estimación está sujeta o afectada por la incertidumbre en la estimación, la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, ayuda al auditor a determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados son un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref.: Apartado 18)

A81. Al diseñar y realizar procedimientos posteriores de auditoría, el auditor puede utilizar cualquiera de los tres enfoques de prueba (individualmente o en combinación) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se usan varias hipótesis para hacer una estimación contable, el auditor puede decidir usar un enfoque de prueba diferente para cada hipótesis probada.

Obtener evidencia de auditoría adecuada ya sea corroborativa o contradictoria

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones.[44] Obtener evidencia de auditoría de manera imparcial puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las fuentes posibles de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más generalizada cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por él.[45] Por lo tanto, la consideración de la naturaleza o cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando los riesgos inherentes relacionados con una estimación contable se valoran en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Escalabilidad

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor se ven afectados, por ejemplo, por:

- Los riesgos valorados de incorrección material, que afectan la persuasión de evidencia de auditoría necesaria e influencian el enfoque que selecciona el auditor para auditar las estimaciones contables. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con la existencia o las afirmaciones de valoración pueden ser menores para una provisión directa de bonos que se pagan a los empleados poco después del final del período. En esta situación, puede ser más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada al evaluar los eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, en lugar de a través de otros enfoques de prueba.
- Las razones de los riesgos valorados de incorrección material.

[44] NIA 500, apartado A1.

[45] NIA 330, apartados 7(b) y A19.

Cuando el auditor pretende confiar en la eficacia operativa de los controles relevantes (Ref.: Apartado 19)

A85. La prueba de la eficacia operativa de los controles relevantes puede ser apropiada cuando el riesgo inherente se evalúa como más alto en el espectro de riesgo inherente, incluso para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de cuando la estimación contable está sujeta o se ve afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable se ve afectada por un alto grado de subjetividad y, por lo tanto, requiere un juicio significativo por parte de la dirección, las limitaciones inherentes en la efectividad del diseño de los controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la efectividad operativa de los controles.

A86. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las pruebas de la eficacia de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores tales como:

- La naturaleza, frecuencia y volumen de las transacciones;
- la efectividad del diseño de los controles, incluido si los controles están diseñados adecuadamente para responder al riesgo inherente valorado y la fortaleza del gobierno de la entidad;
- la importancia de controles particulares sobre los objetivos y procesos de control generales que tiene establecidos la entidad, incluyendo la sofisticación del sistema de información que sustentan las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias identificadas en el control interno;
- la naturaleza de los riesgos de control pretende abordar; por ejemplo, controles relacionados con la aplicación del juicio profesional en comparación con los controles sobre los datos de soporte;
- la competencia de los involucrados en las actividades de control;
- la frecuencia sobre la realización de las actividades de control; y
- la evidencia sobre la realización de las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A87. En algunas industrias, tal como la industria de servicios financieros, la dirección usa extensivamente las TI para conducir su negocio. Por lo tanto, puede ser más probable que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con la iniciación, el registro, el procesamiento o el reporte de la información obtenida fuera de los libros de contabilidad generales y subsidiarios.

- La información que respalda una o más afirmaciones se inicia, registra, procesa o reporta electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un gran volumen de transacciones o datos, o se utiliza un modelo complejo, que requiere el uso extensivo de la tecnología de la información para garantizar la exactitud y la integridad de la información. Se puede requerir una provisión compleja de pérdida crediticia esperada para una institución financiera o entidad de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una entidad de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para pérdidas crediticias esperadas pueden comprender muchos saldos pequeños que resultan de un alto volumen de transacciones. En estas circunstancias, el auditor puede concluir que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin probar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para pérdidas crediticias esperadas.

En tales casos, la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría pueden depender de la efectividad de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de estados financieros de ciertas entidades (como un banco o aseguradora), la ley o reglamento también puede requerir al auditor que realice procedimientos adicionales en relación con el control interno, o que proporcione una conclusión de seguridad sobre el control interno. En estas y otras circunstancias similares, el auditor puede ser capaz de usar la información obtenida al realizar esos procedimientos como evidencia de auditoría, sujeto a determinar si se han producido cambios posteriores que puedan afectar su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref.: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor, en respuesta a un riesgo significativo, consisten solo en procedimientos sustantivos, la NIA 330[46] requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalles. Dichas pruebas de detalles pueden diseñarse y realizarse según cada uno de los enfoques descritos en el apartado 18 de esta NIA, según el criterio profesional del auditor en las circunstancias. Los ejemplos de pruebas de detalles para los riesgos significativos relacionados con las estimaciones contables incluyen:

- Análisis, por ejemplo, análisis de contratos para corroborar los términos o las hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificación de la precisión matemática de un modelo.
- Acordar las hipótesis utilizadas con la documentación soporte, tal como información publicada por un tercero.

Obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para abordar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta del inventario completo de un producto descontinuado poco después del final del período puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación de su valor

[46] NIA 330, apartado 21.

neto de realización al final del período. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de prueba en relación con otro enfoque del apartado 18.

A92. Para algunas estimaciones contables, es poco probable que los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la estimación contable. Por ejemplo, las condiciones o eventos relacionados con algunas estimaciones contables se desarrollan solo durante un período prolongado. Además, debido al objetivo de medición de las estimaciones contables a valor razonable, la información posterior al final del período puede no reflejar los eventos o condiciones existentes en la fecha del balance general y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable a valor razonable.

A93. Incluso si el auditor decide no realizar este enfoque de prueba con respecto a las estimaciones contables específicas, se requiere que el auditor cumpla con la NIA 560. La NIA 560 requiere que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros[47] y la del informe de auditoría que requieren un ajuste o su revelación en los estados financieros, y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros.[48] Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, además de las estimaciones contables del valor razonable, por lo general depende del resultado de condiciones, transacciones o eventos futuros, el trabajo del auditor bajo la NIA 560 es particularmente relevante.

Probar cómo la dirección realizó la estimación contable (Ref.: Apartado 22)

A94. Probar cómo la gerencia realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:

- La revisión del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del período anterior sugiere que el proceso del período actual de la dirección es apropiado.
- La estimación contable se basa en una gran población de elementos de una naturaleza similar que individualmente no son significativas.
- El marco de información financiera aplicable especifica como se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, este puede ser el caso de una provisión para pérdidas crediticias esperadas.
- La estimación contable se deriva del procesamiento de rutina de los datos.

Probar cómo realizó la dirección la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando ninguno de los otros enfoques de prueba es práctico de realizar, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con uno de los otros enfoques de prueba.

[47] NIA 560, apartado 6.

[48] NIA 560, apartado 8.

Cambios en métodos, hipótesis significativas y los datos de periodos anteriores (Ref.: Apartados 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Cuando un cambio de periodos anteriores sobre un método, hipótesis significativas o datos no tiene fundamento en nuevas circunstancias o en nueva información, o cuando las hipótesis significativas son incongruentes entre sí y con las utilizadas en otras estimaciones contables, o con las hipótesis utilizadas en otras áreas de las actividades comerciales de la entidad, es posible que el auditor deba tener más discusiones con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección con respecto a lo adecuado de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de la existencia de sesgo de la dirección (Ref.: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Cuando el auditor identifica indicadores de un posible sesgo de la dirección, necesitará discutir más a fondo con la dirección y puede tener que reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados fueron adecuados y soportados en las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de sesgo de la dirección para una estimación contable en particular puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso, la hipótesis utilizada fue del final del rango que derivó en el resultado de medición más favorable.

Métodos

La selección del método (Ref.: Apartado 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a lo adecuado del método seleccionado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, lo adecuado de los cambios del período anterior pueden incluir:

- Si la justificación de la dirección para el método seleccionado es adecuada;
- si el método es adecuado en las circunstancias, dada la naturaleza de la estimación contable, los requisitos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos regulatorios y el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad;
- cuando la dirección ha determinado que los diferentes métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, cómo ha investigado la dirección las razones de estas diferencias; y
- si el cambio se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando este no es el caso, el cambio puede no ser razonable o no cumplir con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios dan lugar a estados financieros incongruentes a lo largo del tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros o pueden ser un indicador de posible sesgo de la dirección. (Véase también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información fianciera aplicable no establece el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelo complejo (Ref.: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- Comprender y aplicar el método, incluido el diseño del modelo y la selección y el uso de datos e hipótesis adecuados, requiere habilidades o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su uso en el modelo porque existen restricciones sobre la disponibilidad o la capacidad de observación o el acceso a los datos; o
- es difícil mantener la integridad (por ejemplo, la precisión, la congruencia o la integridad) de los datos y de las hipótesis en el uso del modelo, debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples reiteraciones del cálculo.

A99. Las cuestiones que el auditor considerará cuando la dirección utilice un modelo complejo incluye, por ejemplo, si:

- El modelo es validado antes de su uso o cuando se ha producido un cambio en el modelo, con revisiones periódicas para garantizar que aún sea adecuado para el uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir evaluaciones de:
  - La solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo;
  - la exactitud e integridad de los datos e hipótesis del modelo; y
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Existen apropiados controles de cambio de políticas y procedimientos.
- La dirección utiliza las habilidades y el conocimiento adecuado al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implique modelo complejo.

A100. La dirección puede realizar ajustes en el resultado del modelo para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunas industrias, estos ajustes se conocen como cobertura. En el caso de estimaciones contables de valor razonable, puede ser relevante considerar si los ajustes a los resultados del modelo, si los hay, reflejan las hipótesis que los participantes del mercado usarían en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y los datos utilizados en la aplicación del método (Ref.: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos al aplicar el método, se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis en todas las etapas del procesamiento de la información. El hecho de no mantener dicha integridad puede resultar en la corrupción de los datos y las hipótesis y puede dar lugar a incorrecciones. En este sentido, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos y las hipótesis están sujetas a todos los cambios previstos por la dirección, y no están sujetos a cambios no intencionados durante actividades tales como inputs, almacenamiento, recuperación, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref.: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a lo adecuado de las hipótesis significativas en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, lo adecuado de los cambios del período anterior pueden incluir:

- Las razones de la dirección para la selección de las hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada en las circunstancias, dada la naturaleza de la estimación contable, los requisitos del marco de información financiera aplicable y el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad; y
- si un cambio de períodos anteriores en la selección de una hipótesis se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando no, el cambio puede no ser razonable o en incumplimiento con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros o pueden ser un indicador de un posible sesgo de la dirección (véase los apartados A133 a A136).

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

A104. A través del conocimiento obtenido al realizar la auditoría, el auditor puede conocer o haber obtenido un entendimiento de las hipótesis utilizadas en otras áreas del negocio de la entidad. Esos asuntos pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocios, hipótesis en documentos de estrategia y flujos de efectivo futuros. Además, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada)[49] requiere que el socio del encargo considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para identificar los riesgos de incorrección material. Esta información también puede ser útil para considerar si las hipótesis significativas son congruentes entre ellas y con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. Lo adecuado de las hipótesis significativas en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y la capacidad de la dirección para llevar a cabo ciertos cursos de acción. La dirección frecuentemente documenta los planes e intenciones relevantes para activos o pasivos específicos, y el marco de información financiera aplicable puede requerir que la dirección lo haga. La naturaleza y el alcance de la evidencia de auditoría que se debe obtener sobre la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir lo siguiente:

- Revisión del historial de la gerencia de llevar a cabo las intenciones establecidas.
- Inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, cuando corresponda, presupuestos, autorizaciones o actas aprobados formalmente.

[49] NIA 315 (Revisada), apartado 8.

- Indagaciones con la dirección sobre sus razones para un curso particular de acción.
- Revisión de eventos que ocurren después de la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- Evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo un curso de acción particular dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos existentes y las restricciones legales, reglamentarias o contractuales que podrían afectar la viabilidad de las acciones de la dirección.
- Consideración acerca de si la dirección ha cumplido con los requerimientos de documentación aplicables, en su caso, del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, es posible que ciertos marcos de información financiera no permitan que las intenciones o planes de la dirección se tengan en cuenta al hacer una estimación contable. Este es a menudo el caso de las estimaciones contables del valor razonable porque su objetivo de medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes del mercado.

Datos (Ref.: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a lo adecuado de los datos seleccionados para su uso en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, lo adecuado de los cambios del período anterior pueden incluir:

- Las razones de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados en las circunstancias, dada la naturaleza de la estimación contable, los requisitos del marco de información financiera aplicable y el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad; y
- si el cambio de períodos anteriores en las fuentes o en los elementos de los datos seleccionados o los datos seleccionados, se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando no lo es, es poco probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable dan lugar a estados financieros incongruentes a lo largo del tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros o pueden ser un indicador de posible sesgo de la dirección (véase los apartados A133–A136).

Importancia y fiabilidad de los datos (Ref.: Apartado 25(c))

A107. Cuando se usa la información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es lo suficientemente fiable para los propósitos del auditor, incluido cuando sea necesario en las circunstancias, para obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.[50]

[50] NIA 500, apartado 9.

Términos legales o contractuales complejos (Ref.: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que el auditor podría considerar cuando la estimación contable se fundamente en términos legales o contractuales complejos incluye:

- Considerar si se necesitan habilidades o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagaciones del consejero legal de la entidad con respecto a los términos legales o contractuales; e
- inspeccionar los contratos subyacentes para:
  - evaluar, el objetivo comercial subyacente de la transacción o acuerdo; y
  - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de la dirección de una estimación puntual y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Acciones de la dirección para entender y abordar la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes con respecto a si la dirección ha tomado las acciones apropiadas para comprender y abordar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección ha:

(a) Comprendido la incertidumbre en la estimación, a través de la identificación de las fuentes y evaluando el grado de variabilidad inherente en los resultados de medición y el rango resultante de resultados de medición razonablemente posibles;

(b) identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan el riesgo de incorrección material, y ha tratado el potencial resultante de incorrección material mediante la aplicación de:

(i) habilidades y conocimientos apropiados para hacer estimaciones contables; y

(ii) juicio profesional, incluida la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad al sesgo de la dirección; y

(c) abordado la incertidumbre en la estimación mediante la selección adecuada de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar que describe la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar con la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y el desarrollo de la información relacionada a revelar con la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y los datos utilizados se seleccionaron de manera adecuada incluido cuando estaban disponibles métodos alternativos para realizar la estimación contable y fuentes alternativas de datos.
- Los atributos de valoración utilizados fueron apropiados y completos.

- Las hipótesis utilizadas fueron seleccionadas de un rango de cantidades razonablemente posibles y fueron respaldados por datos apropiados que son relevantes y confiables.
- Los datos utilizados fueron apropiados, relevantes y fiables y se mantuvo la integridad de esos datos.
- Los cálculos se aplicaron de acuerdo con el método y fueron matemáticamente exactos.
- La estimación puntual de la dirección se elige adecuadamente de los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada a revelar describe adecuadamente el monto como una estimación y explica la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a lo adecuado de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando los requerimientos del marco de información financiera aplicable establecen la estimación puntual que se utilizará después de considerar los resultados e hipótesis alternativos, o establece un método de medición específico, sí la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no ha especificado cómo seleccionar una cantidad entre los resultados de medición razonablemente posibles, sí la dirección ha ejercido su juicio, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes del auditor sobre la información a revelar por parte de la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el cual puede requerir información a revelar:

- Que describa el monto como una estimación y explica la naturaleza y limitaciones del proceso para hacerla, incluida la variabilidad en los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir información a revelar adicional para cumplir con el objetivo de la información a revelar.[51]
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones tales como principios específicos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicadas en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre juicios importantes o críticos (por ejemplo, aquellos que tuvieron el efecto más significativo en los importes reconocidos en los estados financieros), así como hipótesis significativas a futuro u otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En ciertas circunstancias, pueden ser necesaria información a revelar adicional, más allá de las requeridas explícitamente por el marco de información financiera para lograr una presentación fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no sean engañosos.

[51] NIIF 13, Medición del valor razonable, apartado 92.

A113. Cuanto mayor sea el grado en que una estimación contable esté sujeta a la incertidumbre en la estimación, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más grandes, y por lo tanto, más persuasiva debe ser la evidencia de auditoría para determinar, de acuerdo con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar sobre la incertidumbre en la estimación son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable o contienen incorrecciones.

A114. Si la consideración del auditor sobre la incertidumbre en la estimación asociada con una estimación contable, y su información relacionada a revelar, es una cuestión que requiere atención significativa del auditor, entonces esto puede constituir una cuestión clave de auditoría.[52]

Cuando la dirección no ha tomado las acciones apropiadas para comprender y abordar la incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha llevado a cabo las acciones adecuadas para comprender y abordar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que el auditor puede solicitar que realice la dirección para comprender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, las cuestiones que el auditor debe tener en cuenta incluyen si el auditor podría hacerlo sin comprometer los requisitos de independencia. Esto puede incluir los requerimientos de ética aplicables que abordan las prohibiciones sobre asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de considerar la respuesta de la dirección, el auditor determina que no es factible desarrollar la estimación puntual o rango del auditor, se requiere que el auditor evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión de auditoría sobre los estados financieros de acuerdo con el apartado 34.

Desarrollar la estimación puntual del auditor o utilizar el rango del auditor (Ref.: Apartados 28–29)

A118. Desarrollar la estimación puntual o el rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar sobre la incertidumbre en la estimación puede ser un enfoque apropiado cuando, por ejemplo:

- La revisión del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del período anterior sugiere que no se espera que el proceso del período actual de la dirección es eficaz.
- Los controles de la entidad dentro y sobre el proceso de la dirección para hacer estimaciones contables, no están bien diseñados o implementados adecuadamente.
- Los eventos o transacciones entre el final del período y la fecha del informe de auditoría no se han tenido en cuenta adecuadamente, cuando es apropiado que la dirección lo haga, y esos eventos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen hipótesis alternativas adecuadas o fuentes de datos relevantes que se pueden usar para desarrollar una estimación puntual del auditor o un rango.

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

- La dirección no ha tomado los pasos adecuados para comprender o abordar la incertidumbre en la estimación (ver el apartado 27).

A119. La decisión de desarrollar una estimación puntual o un rango también puede verse influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer la estimación puntual que se va a usar después de considerar los resultados y las hipótesis alternativas, o establece un método de medición específico (por ejemplo, el uso de un valor esperado ponderado, o el resultado más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual en lugar de un rango dependerá de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor en las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya una menor variabilidad en los resultados razonablemente posibles. En estas circunstancias, desarrollar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, particularmente cuando puede desarrollarse con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o un rango de varias maneras, por ejemplo:

- Usando un modelo diferente al utilizado por la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible comercialmente para su uso en un sector o industria en particular, o un modelo patentado o desarrollado por un auditor.
- Usando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis alternativas o fuentes de datos distintas a las utilizadas por la dirección.
- Utilizando el propio método del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativos a las utilizadas por la dirección.
- Empleando o comprometiendo a una persona con experiencia especializada para desarrollar o ejecutar un modelo, o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Consideración de otras condiciones, transacciones o eventos comparables, o, en su caso, mercados para activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede desarrollar una estimación puntual o un rango para solo una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una hipótesis particular, o cuando solo una parte determinada de la estimación contable está dando lugar a un riesgo de incorrección material).

A123. Al utilizar los propios métodos, hipótesis o datos del auditor para desarrollar una estimación puntual o un rango, el auditor puede obtener evidencia sobre la idoneidad de los métodos, hipótesis o datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor usa las propias hipótesis al desarrollar un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, también puede desarrollar una opinión sobre si los juicios de la dirección al seleccionar las hipótesis significativas utilizadas para hacer que la estimación contable, genera indicadores de un posible sesgo de la dirección.

A124. El requerimiento del apartado 29(a) para que el auditor determine que el rango incluye solo montos que están respaldados por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para respaldar cada posible resultado en el rango individualmente. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos en ambos extremos del rango son razonables en las circunstancias, por lo que el respaldo de que las cantidades que caen entre esos dos puntos también son razonables.

A125. El tamaño del rango del auditor puede ser múltiplos de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, particularmente cuando la materialidad se basa en resultados operativos (por ejemplo, ingresos antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con activos u otras medidas del balance. Esta situación es más probable que surja en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es, en sí misma, múltiplos de materialidad, que es más común para ciertos tipos de estimaciones contables o en ciertas industrias, como las de seguros o la banca, donde un alto grado de incertidumbre en la estimación es más típica y puede haber requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. Con fundamente en los procedimientos realizados y la evidencia de auditoría obtenida de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, el auditor puede concluir que un rango que es un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, apropiado en las circunstancias. Cuando este es el caso, la evaluación del auditor sobre la razonabilidad de la información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación se vuelve cada vez más importante, en particular si esa información a revelar transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de resultados posibles. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones relativas a la evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 30)

A126. La información que se usará como evidencia de auditoría, con respecto a los riesgos de incorrecciones materiales relacionados con las estimaciones contables, puede haber sido producida por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección, o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externa

A127. Como se explica en la NIA 500,[53] la fiabilidad de la información de una fuente de información externa está influenciada por su fuente, su naturaleza y las circunstancias bajo las cuales se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor para considerar la fiabilidad de la información utilizada para hacer una estimación contable, puede variar según la naturaleza de estos factores. Por ejemplo:

- Cuando los datos del mercado o de la industria, los precios o los datos relacionados con los precios se obtienen de una única fuente de información externa, que se especializa en dicha información, el auditor puede buscar un precio de una fuente independiente alternativa con la cual comparar.
- Cuando los datos del mercado o de la industria, los precios o los datos relacionados con los precios se obtienen de múltiples fuentes de información externas independientes y apunta a un consenso entre ellas, el auditor puede necesitar obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una fuente individual.
- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información apunta a puntos de vista divergentes del mercado, el auditor puede tratar de comprender las razones de la diversidad de los puntos de vista. La diversidad puede resultar del uso de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar usando precios actuales y otra fuente usando precios futuros. Cuando la diversidad se relaciona con la incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada

[53] NIA 500, apartado A31.

sobre si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la información a revelar en los estados financieros que describen la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.

- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por esa fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A33f de la NIA 500 proporciona una orientación importante.

A128. Para las estimaciones contables de valor razonable, las consideraciones adicionales sobre la relevancia y la fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

(a) Si los valores razonables se basan en operaciones del mismo instrumento o cotizaciones de mercado activas;

(b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, cómo esas transacciones se identifican y se consideran comparables;

(c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o para activos o pasivos comparables, cómo se desarrolló la información, incluido si los inputs desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían al establecer el precio del activo o pasivo, en su caso; y

(d) cuando la medición del valor razonable se basa en una cotización del corredor, sí la cotización del corredor:

(i) es para un generador de mercado que realiza transacciones en el mismo tipo de instrumento financiero;

(ii) es vinculante o no vinculante, con más peso en las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes; y

(iii) refleja las condiciones del mercado a la fecha de los estados financieros, cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando la información de una fuente de información externa se utiliza como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información o si la información es lo suficientemente detallada para comprender los métodos, hipótesis y otros datos utilizados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y, por consiguiente, influir en la consideración del auditor sobre la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos a realizar. Por ejemplo, los servicios de fijación de precios a menudo brindan información sobre sus métodos e hipótesis por clase de activo en lugar de valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus inputs e hipótesis al proporcionar cotizaciones indicativas para valores individuales. El apartado A33g de la NIA 500 proporciona orientación con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa a la provisión de la información soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables que son realizadas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando son utilizadas por la

dirección para hacer una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos relevantes de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el uso de métodos o fuentes de datos relacionados con estimaciones contables, o proporcionar o desarrollar hallazgos o conclusiones relativas a una estimación puntual o la información a revelar para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21 a 29 de esta NIA, pueden ayudar al auditor a aplicar el apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402[54] aborda la comprensión del auditor de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad utiliza los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y la orientación de la NIA 402 pueden ayudar al auditor a aplicar los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref.: Apartado 32)

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y solo lo puede identificar el auditor cuando considera grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en conjunto, o cuando se observa durante varios períodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran individualmente razonables, pero las estimaciones puntuales de la dirección tienden constantemente hacia un extremo de la gama de resultados razonables del auditor, que proporcionan un resultado de la información financiera más favorable para la dirección, tales circunstancias pueden indicar un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable, o en el método para realizarla, cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio de circunstancias.
- La selección o desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican dichos indicadores, puede haber un riesgo de incorrección material, ya sea en la afirmación o en el estado financiero. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección por si mismos no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede indicar una incorrección en lugar de ser simplemente un indicador de un sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de un posible sesgo de la dirección pueden afectar la conclusión del auditor sobre si su valoración de riesgos y las respuestas correspondientes siguen siendo apropiadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida

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

la necesidad de cuestionar más la idoneidad de los juicios de la dirección al hacer estimaciones contables. Además, los indicadores de un posible riesgo de la dirección pueden afectar la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como describe la NIA 700 (Revisada)[55].

A136. Además, al aplicar la NIA 240, el auditor debe evaluar si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude.[56] La información financiera fraudulenta a menudo se logra a través de una incorrección intencional de las estimaciones contables, que puede incluir subestimar o exagerar intencionalmente las estimaciones contables. Los indicadores del posible sesgo de la dirección que también puede ser un factor de riesgo de fraude pueden hacer que el auditor reevalúe si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude, y las respuestas relacionadas siguen siendo apropiadas.

Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados (Ref.: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados.[57] En relación con las estimaciones contables, la información puede llegar a la atención del auditor mediante la realización de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiere significativamente de la información en la que se basó la valoración de riesgos. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que la única razón para un riesgo valorado de incorrección material es la subjetividad involucrada en la elaboración de la estimación contable. Sin embargo, al realizar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja de lo que se contemplaba originalmente, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, es posible que se deba reevaluar el riesgo inherente en el extremo superior del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, el auditor puede necesitar realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.[58]

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar en particular en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Cuando una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, algunos marcos de información financiera pueden requerir el revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinar si las estimaciones contables son razonables o contienen incorrecciones (Ref.: Apartados 9, 35)

---

55 NIA 700 (Revisada), apartado 11.

56 NIA 240, apartado 32(b).

57 NIA 330, apartado A60.

58 Véase también la NIA 315 (Revisada), apartado 31.

A139. Al determinar si, en función de los procedimientos de auditoría realizados y de la evidencia obtenida, la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar son razonables o no se incluyen correctamente:

- Cuando la evidencia de auditoría admite un rango, el tamaño del rango puede ser amplio y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser apropiado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los montos dentro del rango.
- La evidencia de auditoría puede respaldar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede admitir un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la incorrección es la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan una orientación para ayudar al auditor a evaluar la selección de la dirección de una estimación puntual y de la información a revelar que se incluirán en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen probar cómo la dirección realizó la estimación contable o el desarrollo de una estimación puntual o rango, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y con otra información a revelar de conformidad con el apartado 31. Luego, el auditor considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información a revelar como parte de la evaluación general, de conformidad con el apartado 35, acerca de si las estimaciones contables y la información a revelar son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable, o contienen incorrecciones.

A142. La NIA 450 también proporciona información sobre información a revelar cualitativa[59] y cuando incorrecciones en a información a revelar puede ser un indicativo de fraude.[60]

A143. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel[61] incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos de un modo que logren la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de incertidumbre en la estimación, el auditor puede determinar que es necesario información a revelar adicional para alcanzar una presentación fiel. Si la dirección no incluye esa información a revelar adicional, el auditor podría concluir que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

---

[59] NIA 450, apartado A17.

[60] NIA 450, apartado A22.

[61] NIA 700 (Revisada), apartado 14.

A144. La NIA 705 (Revisada)[62] proporciona orientación sobre las implicaciones en la opinión del auditor, cuando este cree que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, incluido, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables específicas pueden incluir manifestaciones:

- Acerca de que los juicios significativos realizados al hacer las estimaciones contables han tomado en consideración toda la información relevante de la cual la dirección tiene conocimiento.
- Acerca de la consistencia y lo adecuado de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para hacer las estimaciones contables.
- El hecho de que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- La información relacionada a revelar con las estimaciones contables, incluida la información a revelar que describe la incertidumbre en la estimación, está completa y es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- Que se hayan aplicado las habilidades o conocimientos especializados adecuados para realizar las estimaciones contables.
- El que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información revelada relacionada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen ni se revelan en los estados financieros, sobre la conveniencia de la decisión de la dirección acerca de que no se hayan cumplido los criterios de reconocimiento o de información a revelar del marco de información financiera aplicable.

Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad, la dirección, u otros terceros relevantes (Ref.: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada) el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.[63] El Anexo 2 incluye cuestiones específicas a las estimaciones contables que el auditor podría considerar comunicar a los encargados del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los encargados del gobierno de la entidad las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la auditoría.[64] Esas deficiencias significativas pueden incluir aquellas relacionadas con los controles sobre:

---

[62] NIA 705 (Revisada), apartados 22-23.

[63] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

[64] NIA 265, apartado 9.

(a) La selección y aplicación de políticas contables significativas y la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;

(b) gestión de riesgos y sistemas relacionados;

(c) integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente de información externa; y

(d) el uso, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que pueda ser necesario.

A148. Además de comunicarse con los encargados del gobierno de la entidad, se puede permitir o requerir al auditor que se comunique directamente con los reguladores o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en etapas particulares, como al planificar la auditoría o al finalizar el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de las instituciones financieras buscan cooperar con los auditores para compartir información sobre la operación y la aplicación de los controles sobre las actividades de los instrumentos financieros, los desafíos en la valoración de los instrumentos financieros en mercados inactivos, las pérdidas crediticias esperadas y las reservas de seguros, mientras que otros reguladores pueden tratar de comprender los puntos de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, incluidas las estimaciones de costos de la entidad. Esta comunicación puede resultar útil al auditor para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref.: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada)[65] y la NIA 330[66] proporcionan requerimientos y orientaciones sobre documentar el conocimiento del auditor sobre la entidad, la valoración de los riesgos y las repuestas a los riesgos valorados. Esta orientación se fundamenta en los requerimientos y orientaciones de a NIA 230.[67] En el contexto de las estimaciones contables de auditoría, el auditor debe preparar la documentación de auditoría sobre los elementos clave de su comprensión sobre la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material relativa a las estimaciones contables y las respuestas del auditor, probablemente estén respaldados por la documentación de las comunicaciones con los encargados del gobierno y con la dirección.

A150. Al documentar la vinculación de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, esta NIA requiere que el auditor tome en consideración las razones dadas a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Esas razones pueden estar relacionadas con uno o más factores de riesgo inherentes o con la valoración del riesgo de control del auditor. Sin embargo, el auditor no está obligado a documentar cómo se consideró cada factor de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada estimación contable.

---

65 NIA 315 (Revisada), apartados 32 y A152–A155.

66 NIA 330, apartados 28 y A63.

67 NIA 230, apartado 8(c).

A151. El auditor también puede considerar el documentar:

- Cuando la aplicación del método por parte de la dirección implica un modelado complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o los datos se ven afectados por la complejidad en un grado mayor, los juicios del auditor para determinar si se requieren habilidades o conocimientos especializados para realizar los procedimientos de valoración de los riesgos, para diseñar y realizar procedimientos que respondan a esos riesgos, o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En esas circunstancias, la documentación también puede incluir cómo se aplicaron las habilidades o conocimientos requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede que no haya una forma única de documentar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de la auditoría puede proporcionar evidencia del ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría obtenida incluye evidencia que corrobora y contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir la forma en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales emitidos para llegar a una conclusión sobre la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida. Los ejemplos de otros requerimientos en esta NIA para los cuales la documentación puede proporcionar evidencia del ejercicio de escepticismo profesional por parte del auditor incluyen:

- El apartado 13(d), con respecto a cómo el auditor ha aplicado el conocimiento para desarrollar la propia expectativa sobre las estimaciones contables y la información a revelar que se incluirán en los estados financieros de la entidad y cómo esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y realicen más procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y apropiada de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32, que abordan los indicadores de un posible sesgo de la dirección; y
- el apartado 34, que aborda la consideración del auditor sobre toda la evidencia de auditoría relevante, sea corroborativa o contradictoria.

Anexo 1

(Ref.: Apartados 2, 4, 12(c), A8, A66)

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para una estimación contable y la información relacionada a revelar, esta NIA requiere que el auditor tome en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a la incertidumbre en la estimación, y el grado al cual la selección y aplicación de los métodos, de las hipótesis y de los datos utilizados para realizar la estimación contable y la selección de la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes.

2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable, es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a incorrecciones materiales, antes de la consideración de los controles. El riesgo inherente resulta de factores de riesgo inherentes, que dan lugar a desafíos para realizar la estimación contable de manera adecuada. Este Anexo proporciona una explicación adicional sobre la naturaleza de los factores de riesgo inherentes de la incertidumbre en la estimación, la subjetividad y la complejidad y sus interrelaciones en el contexto de realizar estimaciones contables y seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de la medición

3. La base de la medición y la naturaleza, condición y circunstancias de la partida del estado financiero dan lugar a los atributos de evaluación relevantes. Cuando no se puede observar directamente el costo o el precio del artículo, se debe realizar una estimación contable mediante la aplicación de un método apropiado y utilizar datos e hipótesis adecuados. El método puede ser especificado por el marco de información financiera aplicable, o seleccionado por la dirección, para reflejar el conocimiento disponible acerca de cómo se espera que los atributos de evaluación relevantes influyan en el costo o precio del artículo sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a la falta de precisión en la medición a menudo se denomina, en los marcos contables, como incertidumbre en la medición. La incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como la susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el monto monetario requerido para una partida del estado financiero que se reconoce o revela en los estados financieros no se puede medir con precisión a través de la observación directa del costo o precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia de medición alternativa más precisa es aplicar un método que refleje el conocimiento disponible sobre el costo o el precio del artículo sobre la base de medición relevante, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.

5. Sin embargo, las restricciones en la disponibilidad de tal conocimiento o de los datos pueden limitar la verificabilidad de tales inputs al proceso de medición y, por lo tanto, limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen

limitaciones prácticas en la información que se deben tener en cuenta, por ejemplo, cuando el costo de obtenerla excedería los beneficios. La falta de precisión en la medición que surge de estas restricciones es inherente porque no se puede eliminar del proceso de medición. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre de medición que pueden ocurrir en el proceso de medición son, al menos en principio, capaces de ser eliminadas si el método se aplica de manera adecuada y, por lo tanto, son fuentes potenciales de incorrección en lugar de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación se relaciona con entradas o salidas inciertas de beneficios económicos que finalmente resultarán del activo o pasivo subyacente, el resultado de estos flujos solo será observable después de la fecha de los estados financieros. Dependiendo de la naturaleza de la base de medición aplicable y de la naturaleza, condición y circunstancias de la partida del estado financiero, este resultado puede observarse directamente antes de que se finalicen los estados financieros o solo puede observarse directamente en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, puede no haber ningún resultado directamente observable.

7. Algunos resultados inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un alto nivel de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina de producción puede predecirse fácilmente si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil promedio. Cuando no es posible predecir un resultado futuro, como la expectativa de vida de un individuo basada en suposiciones actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese resultado para un grupo de individuos con mayor precisión. Las bases de medición pueden, en algunos casos, indicar el nivel de la cartera como la unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre inherente de la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente en el proceso de hacer una estimación contable, antes de la consideración de los controles) da lugar a un riesgo inherente. La complejidad inherente puede surgir cuando:

   - Hay muchos atributos de evaluación con muchas relaciones o relaciones no lineales entre ellos.
   - La determinación de los valores apropiados para uno o más atributos de evaluación requiere múltiples conjuntos de datos.
   - Se requieren más hipótesis al realizar estimaciones contables, o cuando hay correlaciones entre las hipótesis requeridas.
   - Los datos utilizados son intrínsecamente difíciles de identificar, capturar, acceder o comprender.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo computacional utilizado para aplicarlo. Por ejemplo, la complejidad del modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de evaluación basados en la probabilidad, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir resultados futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. De manera similar, el proceso computacional puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para respaldar la hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección deba aplicar habilidades o conocimientos especializados para realizar una estimación contable o contratar a un experto de la dirección, por ejemplo, en relación con:

    - Conceptos y técnicas de evaluación que podrían utilizarse en el contexto de la base de medición y los objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera aplicable y cómo aplicar esos conceptos o técnicas;
    - los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes dada la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de las partidas de los estados financieros para las cuales se realizan estimaciones contables; o
    - identificar las fuentes de datos adecuadas de fuentes internas (incluidas las de fuentes externas a los libros de contabilidad generales o subsidiarios) o de fuentes de información externas, determinar cómo abordar las posibles dificultades para obtener datos de esas fuentes o mantener su integridad en la aplicación del método, o comprender la relevancia y la fiabilidad de esos datos.

11. La complejidad relacionada con los datos puede surgir, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

    (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando se relacionan con transacciones que generalmente no son accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede ser difícil considerar la relevancia y fiabilidad de los datos, a menos que la fuente de información externa revele información adecuada sobre las fuentes de datos subyacentes que ha utilizado y sobre cualquier procesamiento de datos realizado.

    (b) Cuando los datos que reflejan los puntos de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o eventos futuros, que pueden ser relevantes para desarrollar el soporte para una hipótesis, son difíciles de entender sin la transparencia sobre los fundamentos y la información que se tiene en cuenta al desarrollar esos puntos de vista.

    (c) Cuando ciertos tipos de datos son intrínsecamente difíciles de entender debido a que requieren una comprensión de los conceptos legales o comerciales técnicamente complejos, como los que se requieren para comprender adecuadamente los datos que comprenden los términos de los acuerdos legales sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguros.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de hacer una estimación contable, antes de la consideración de los controles) refleja limitaciones inherentes en el conocimiento o en los datos razonablemente disponibles sobre los atributos de evaluación. Cuando existen esas limitaciones, el marco de información financiera aplicable puede reducir el grado de subjetividad al proporcionar una base requerida para emitir ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos relacionados con la medición, la información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de costos. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios a través de los requerimientos para la información a revelar sobre esos juicios.

13. Generalmente se necesita el juicio de la dirección al determinar algunas o todas las siguientes cuestiones, las cuales generalmente involucran subjetividad:

    - En la medida en que no se especifique en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de evaluación adecuados para ser utilizados en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
    - en la medida en que los atributos de evaluación son observables cuando existen varias fuentes potenciales de datos, las fuentes apropiadas de datos a utilizar;
    - en la medida en que los atributos de evaluación no sean observables, las hipótesis adecuadas o el rango de hipótesis a realizar, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidas, por ejemplo, las opiniones del mercado;
    - el rango de resultados razonablemente posibles para seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que ciertos puntos dentro de ese rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
    - la selección de la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar que se realizará en los estados financieros.

14. Formular hipótesis sobre eventos o condiciones futuras implica el uso del juicio, cuya dificultad varía con el grado en que esos eventos o condiciones son inciertos. La precisión con la que es posible predecir eventos o condiciones futuras inciertas depende del grado en que esos eventos o condiciones se pueden determinar en función del conocimiento, incluido el conocimiento de condiciones pasadas, eventos y resultados relacionados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se describe anteriormente.

15. Con respecto a los resultados futuros, solo se deberán hacer hipótesis para aquellas características del resultado que son inciertas. Por ejemplo, al considerar la medición del posible deterioro de una cuenta por cobrar por una venta de bienes en la fecha del balance general, el monto de la cuenta por cobrar puede establecerse de manera inequívoca y directamente observable en los documentos de transacción relacionados. Lo que puede ser incierto es la cantidad, en su caso, de la pérdida debida a deterioro. En este caso, solo se pueden requerir hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y sobre la cantidad y el momento de realización de dicha pérdida.

16. Sin embargo, en otros casos, los montos de los flujos de efectivo incorporados en los derechos relacionados con un activo pueden ser inciertos. En esos casos, es posible que se deban hacer hipótesis sobre los montos de los derechos subyacentes a los flujos de efectivo y sobre las pérdidas potenciales debido al deterioro.

17. Puede ser necesario que la dirección considere la información sobre las condiciones y eventos pasados, junto con las tendencias y expectativas actuales sobre desarrollos futuros. Las condiciones y eventos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la repetición de patrones históricos que pueden extrapolarse al evaluar resultados futuros. Esa información histórica también puede indicar patrones cambiantes de dicho comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Estos pueden sugerir que los patrones de comportamiento históricos subyacentes han estado cambiando de una manera un tanto predecible de tal manera que también puede extrapolarse al evaluar los resultados futuros. También pueden estar disponibles otros tipos

de información que indiquen posibles cambios en los patrones históricos de dicho comportamiento o en ciclos o tendencias relacionadas. Se pueden necesitar juicios difíciles sobre el valor predictivo de dicha información.

18. El alcance y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad involucrado) de los juicios realizados al hacer las estimaciones contables, pueden crear una oportunidad para un sesgo de la dirección al tomar decisiones sobre el curso de acción que, según la dirección, es adecuada para hacer la estimación contable. Cuando también existe un alto nivel de complejidad o un alto nivel de incertidumbre en la estimación, o ambos, también se puede aumentar el riesgo y la oportunidad de sesgo o fraude de la dirección.

Relación de la incertidumbre en la estimación con la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre de la estimación da lugar a una variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que podrían utilizarse para hacer una estimación contable. Esto da lugar a subjetividad y, por lo tanto, a la necesidad de utilizar el juicio para realizar la estimación contable. Esos juicios son necesarios para seleccionar los métodos adecuados y las fuentes de datos, para hacer las hipótesis y al seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros. Esos juicios se hacen en el contexto de los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar del marco de información financiera aplicable. Sin embargo, debido a que existen limitaciones en la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o la información para respaldar estos juicios, estos son de naturaleza subjetiva.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad de un sesgo de la dirección intencional o no intencional para hacerlos. Muchos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, no debe estar sesgada). Dado que el sesgo puede, al menos en principio, eliminarse del proceso de estimación, las fuentes de sesgo potencial en los juicios hechos para abordar la subjetividad son fuentes de una potencial incorrección en lugar de fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que podrían utilizarse para hacer una estimación contable (ver el apartado 19) también da lugar a variaciones en los posibles resultados de medición. El tamaño del rango de resultados de medición razonablemente posibles resulta del grado de incertidumbre en la estimación y, a menudo, se conoce como la sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar los resultados de medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis en el rango de resultados de medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. El desarrollo de una presentación del estado financiero para una estimación contable, que, cuando lo requiere el marco de información financiera aplicable, logra una presentación fiel (es decir, completa, neutral y sin errores) incluye el hacer juicios apropiados al seleccionar una estimación puntual de la dirección que se elija adecuadamente dentro del rango de resultados de medición razonablemente posibles y la información relacionada a revelar que describan adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Estos juicios pueden involucrar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que aborda estas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir una base específica (tal como un promedio de probabilidad ponderada o una mejor estimación) para la selección de la estimación puntual de la dirección. Del mismo modo, puede requerir información a

revelar específica o información a revelar que cumpla con los objetivos de la información a revelar especificados o información a revelar adicional que se requiera para lograr una presentación fiel en las circunstancias.

23. Si bien una estimación contable sujeta a un mayor grado de incertidumbre en la estimación puede ser medible con menor precisión que una sujeta a un grado menor de incertidumbre en la estimación, la estimación contable aún puede tener la relevancia suficiente para que los usuarios de los estados financieros las reconozcan en el estado financiero si, cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede lograr una representación fiel de la partida. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan grande que los criterios de reconocimiento en el marco de información financiera aplicable no se cumplen y la estimación contable no puede reconocerse en los estados financieros. Incluso en estas circunstancias, aún pueden existir requerimientos de información a revelar relevante, por ejemplo, para revelar la estimación puntual o el rango de resultados de medición razonablemente posibles y la información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer la partida. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que se aplican en estas circunstancias pueden especificarse en mayor o menor grado. En consecuencia, en estas circunstancias, puede haber juicios adicionales que impliquen subjetividad al realizarse.

Anexo 2

(Ref.: Apartado A146)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones que el auditor puede considerar comunicar a los encargados del gobierno de la entidad con respecto a las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la información relacionada a revelar incluyen:

(a) Cómo la dirección identifica las transacciones, otros eventos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables o cambios en las estimaciones contables y en la información relacionada a revelar;

(b) los riesgos de incorrección material;

(c) la importancia relativa de las estimaciones contables en los estados financieros en su conjunto;

(d) la comprensión de la dirección (o la falta de ella) sobre la naturaleza y el alcance de las estimaciones contables y los riesgos asociados con ellas;

(e) si la dirección ha aplicado las habilidades o conocimientos especializados adecuados o ha contratado a los expertos adecuados;

(f) las opiniones del auditor sobre las diferencias entre la estimación puntual o rango del auditor y la estimación puntual de la dirección;

(g) las opiniones del auditor sobre lo adecuado de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de las estimaciones contables en los estados financieros;

(h) los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;

(i) si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables;

(j) cuando ha habido un cambio desde el período anterior en los métodos para realizar la estimación contable, el por qué, así como el resultado de las estimaciones contables en períodos anteriores;

(k) si los métodos de la dirección para realizar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados en el contexto de los objetivos de medición, la naturaleza, las condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable;

(l) la naturaleza y consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en las estimaciones contables y el grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de las hipótesis;

(m) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con las hipótesis utilizadas en otras áreas de las actividades comerciales de la entidad;

(n) cuando sea relevante para lo adecuado de las hipótesis significativas o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo;

(o) el modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable;

(p) si los datos y las hipótesis significativas utilizadas por la dirección para realizar las estimaciones contables son adecuadas en el contexto del marco de información financiera aplicable;

(q) la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información eterna;

(r) se encontraron dificultades importantes al obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los datos obtenidos de una fuente de información externa o las evaluaciones realizadas por la dirección o un experto de la dirección;

(s) diferencias significativas entre los juicios del auditor y de la dirección o del experto de la dirección en relación con las valoraciones;

(t) los efectos potenciales sobre los estados financieros de la entidad como resultado de riesgos de incorrección material a los que está expuesta la entidad que deban ser revelados en los estados financieros, incluyendo la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables;

(u) la razonabilidad de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones;

(v) si las decisiones de la dirección respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de las estimaciones contables y la información relacionada a revelar en los estados financieros, son de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES

Nota: Las siguientes son modificaciones de concordancia a otras Normas Internacionales como resultado de la aprobación de la NIA 540 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que la NIA 540 (Revisada), y se muestran con los cambios marcados de las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que se modifican. Los números de las notas a pie de página dentro de estas modificaciones no se alinean con las Normas Internacionales que se modifican, y se debe hacer referencia a esas Normas Internacionales. Estas modificaciones de concordancia han recibido la aprobación del PIOB que concluyó que se siguió el debido proceso en el desarrollo de las modificaciones de concordancia y que se prestó la debida atención al interés público.

NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref.: Apartados 5 y 17)

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A42. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los "riesgos de incorrección material". Sin embargo, la NIA 540 (Revisada)[68] requiere una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos significativos, en la información a revelar sobre las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330.[69] Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material para las clases de transacciones significativas, saldos de cuentas o información a revelar distinta a las estimaciones contables, el auditor puede realizar valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y las

[68] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar, apartado 16.

[69] NIA 330, apartado 7(b).

consideraciones prácticas. ~~La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.~~

…

NIA 230, *Documentación de auditoría.*

…

Requerimientos

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref.: Apartados A2–A5, A16–A17)

   (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref.: Apartados A6–A7)

   (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

   (c) las cuestiones significativas que surgen durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas en consecuencia y los juicios profesionales aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref.: Apartados A8–A11)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref.: Apartado 8(a))

…

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los

requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.

- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
    - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría obtenida incluye evidencia que corrobora y contradice las afirmaciones de la dirección, documentando la forma en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales emitidos para llegar a una conclusión sobre la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida. ~~Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.~~
    - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada).[70]

…

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref.: Apartado 8(c))

…

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

- Las bases para las conclusiones del auditor, cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores, y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección ~~(por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas)~~.
- El fundamento para la evaluación del auditor sobre si una estimación contable y la información relacionada a revelar es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un

[70] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 10.

experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.

- Cuando la NIA 701 aplica,[71] la determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría o la determinación de que no existen cuestiones clave de auditoría que comunicar.

…

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

Anexo

(Ref.: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

…

- NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables~~, incluidas las de valor razonable~~, y la información relacionada a revelar*, apartado 39~~23~~

…

NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude Estimaciones contables*

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

A47. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia de las estimaciones previas de la dirección ~~del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior~~, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación ~~posterior de las estimaciones del periodo anterior que sea pertinente~~ para ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material ~~realizar las estimaciones contables~~ del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA 540 (Revisada).

…

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

…

Requerimientos

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de: (Ref.: Apartados A17–A18)

    a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)

    b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref.: Apartado A21)

    c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:

        (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref.: Apartado A22)

        (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;

    d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref.: Apartados A23–A25)

    e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref.: Apartados A26–A28)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

…

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref.: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis ~~clave~~ en la realización de estimaciones contables ~~sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición~~. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la valoración que hace el auditor ~~de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos~~. opiniones sobre el grado en que la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes afectan la selección o aplicación de los métodos, las hipótesis y los datos utilizados para realizar una estimación contable significativa, así como la evaluación por parte del auditor de si la estimación puntual de la dirección y las información relacionada a revelar en los estados financieros son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y la calidad de la información revelada. Cuando sea aplicable, esto puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con las estimaciones contables no es la más adecuada en las circunstancias particulares de la entidad, por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable , a juicio del auditor, sería más adecuado. En el Anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

…

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Este anexo identifica los apartados en la NICC1[72] y de otras NIA que requieren la comunicación de cuestiones específicas con los encargados del gobierno de la entidad. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 30(a)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14, 19 y 22-24
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad,* apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7
- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar, apartado 38.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartado 25
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49
- NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 46.
- NIA 701,Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), Modificaciones a la *Opinión en el informe del auditor independiente*, apartados – 12,14,23 y 30

[72] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información–apartados 17—19.

Anexo 2

(Ref.: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación requerida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19-A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

…

Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar

~~En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,[73] tales como, por ejemplo:~~ El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones que el auditor podría considerar con respecto a aspectos cualitativos significativos sobre las prácticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables y a la información relacionada a revelar.

- ~~El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.~~
- ~~Cambios en las circunstancias que pueden originar nuevas, o la necesidad de revisar las estimaciones contables existentes.~~
- ~~Si la decisión de la dirección de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.~~
- ~~Si se ha producido o se debería haber un cambio con respecto al año anterior, en los métodos para la realización de las estimaciones contables, y si es así, los motivos así como el resultado de las estimaciones contables en periodos anteriores.~~
- ~~Los procesos de la dirección para realizar las estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), incluyendo si la base de medición seleccionada para la estimación contable es de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable~~
- ~~Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección al realizar las estimaciones contables son razonables.~~
- ~~En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.~~
- ~~Los riesgos de incorrección material.~~
- ~~Indicadores de un posible sesgo de la dirección.~~

~~[73] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*~~

- ~~El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.~~
- ~~Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.~~

Información revelada en los estados financieros

…

NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada)[74]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570[75]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[76]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[77] y NIA 330[78]).

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

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

   (a) Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

   (b) Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

---

[74] NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

[75] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[76] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

[77] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

[78] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

(c) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros e información obtenida de otras fuentes.

(cA) Fuente de información externa: una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad para preparar los estados financieros, o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para ser utilizada por una amplia gama de usuarios. Cuando la información ha sido proporcionada por un individuo u organización que actúa en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[79] o experto del auditor[80] el individuo u organización no se considera una fuente de información externa con respecto a esa información en particular. (Ref.: Apartados A1A-A1C)

(d) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

(e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A1-A25)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al diseñar y realizar procedimientos de auditoría, el auditor debe considerar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría~~.~~, incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref.: Apartados A26~~–A33~~-A33g)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref.: Apartados A34–A36)

   (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37-A43)

   (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44-A47)

   (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)

---

[79] *NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, apartado 8.*

[80] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 6.

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref.: Apartados A49-A50)

   (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref.: Apartados A52-A56)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. Si:

   (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

   (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría,

   el auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría si: (Ref.: Apartado A57)

****

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuente de información externa (Ref.: Apartado 5(cA))

A1a. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de precios, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o bolsas de valores reconocidas. Ejemplos de información que se puede obtener de fuentes de información externas incluyen:

- Precios y datos relacionados con los precios;
- datos macroeconómicos, como las tasas de desempleo históricas y pronosticadas y las tasas de crecimiento económico, o datos de censos;
- datos del historial de crédito;
- datos específicos de la industria, como un índice de costos de recuperación para ciertas industrias extractivas, o información de audiencia o calificaciones utilizadas para determinar los ingresos de publicidad en la industria del entretenimiento; y
- tablas de mortalidad utilizadas para determinar pasivos en los sectores de seguros de vida y pensiones.

A1b. Es más probable que un conjunto particular de información sea adecuado para el uso por una amplia gama de usuarios y que sea menos probable que esté sujeto a la influencia de un usuario en particular si la persona u organización externa lo proporciona al público de forma gratuita, o lo

pone a disposición de una amplia gama de usuarios a cambio del pago de una tarifa. Se puede requerir de juicio para determinar si la información es adecuada para ser utilizada por una amplia gama de usuarios, teniendo en cuenta la capacidad de la entidad para influir en la fuente de información externa.

A1c. Una persona u organización externa no puede, con respecto a ningún conjunto de información en particular, ser tanto una fuente de información externa como un experto de la dirección, una organización de servicio o un experto del auditor.

A1d. Sin embargo, un individuo u organización externa puede, por ejemplo, actuar como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto particular de información, pero puede actuar como una fuente de información externa cuando proporciona un conjunto diferente de información. En algunas circunstancias, el juicio profesional puede ser necesario para determinar si una persona u organización externa actúa como una fuente de información externa o como un experto de la dirección con respecto a un conjunto particular de información. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:

- Una persona u organización externa puede proporcionar información sobre los precios de bienes raíces que sea adecuada para ser utilizada por una amplia gama de usuarios, por ejemplo, información disponible generalmente relacionada con una región geográfica, y que se determine que es una fuente de información externa con respecto a ese conjunto de información. La misma organización externa también puede estar actuando como un experto de la dirección o del auditor para proporcionar valoraciones comisionadas, con respecto a la cartera de bienes raíces de la entidad específicamente diseñada para los hechos y circunstancias de la entidad.

- Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando las utiliza una entidad, generalmente se consideran información de una fuente de información externa. La misma organización actuarial también puede ser un experto de la dirección con respecto a información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo de pensión para varios de los planes de pensión de la entidad.

- Una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona u organización externa aplica esa experiencia para hacer una estimación específicamente para la entidad y la dirección utiliza ese trabajo para preparar sus estados financieros, es probable que la persona u organización externa sea un experto de la dirección con respecto a esa información. Si, por otro lado, esa persona u organización externa simplemente proporciona al público precios o datos relacionados con los precios en relación con transacciones privadas, y la entidad utiliza esa información en sus propios métodos de estimación, es probable que la persona u organización externa sea una fuente de información externa con respecto a dicha información.

- Un individuo u organización externa puede publicar información adecuada para una amplia gama de usuarios sobre riesgos o condiciones en una industria. Si la entidad la utiliza para preparar su información a revelar sobre el riesgo (por ejemplo, en cumplimiento con la NIIF 7[81]), dicha información se considerará generalmente como información de una fuente de

[81] Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*

información externa. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su experiencia para desarrollar información sobre esos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa actúe como un experto de la dirección.

- Una persona u organización externa puede aplicar su experiencia en el suministro de información sobre las tendencias actuales y futuras del mercado, que pone a disposición de una amplia gama de usuarios y es adecuada para su uso. Si la entidad la utiliza para ayudar a tomar decisiones sobre hipótesis que se utilizarán para realizar estimaciones contables, es probable que dicha información se considere información de una fuente de información externa. Si la entidad ha encargado el mismo tipo de información para abordar las tendencias actuales y futuras relevantes a los hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa actúe como experto de la dirección.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual[82]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además ~~de otras fuentes dentro y fuera de la entidad~~, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. ~~Además, l~~La información que puede usarse como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A3. Tal como se explica en la NIA 200,[83] la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir,

[82] NIA 315 (Revisada), apartado 9.

[83] NIA 200, apartado 5.

el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría, puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.[84] La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, re ejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros~~,~~ e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

[84] NIA 330, apartado 26.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 (Revisada) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

(a) procedimientos de valoración del riesgo; y

(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y

(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante.[85]

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de

[85] NIA 330, apartado A35.

auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias[86].

Confirmación externa

A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un "acuerdo paralelo" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales.[87].

Recálculo

A19. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A20. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

---

86 NIA 501, *Evidencia de auditoría–Consideraciones específicas para determinadas áreas*.

87 NIA 505, *Confirmaciones externas*.

Procedimientos analíticos

A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales.[88]

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y cumplir con ciertas responsabilidades adicionales bajo la ley, reglamento o los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en referencia al no

[88] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

cumplimiento de la entidad de las leyes o reglamentos). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente ~~externa~~ independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de

objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos.[89]

A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada.[90]

A33a es una modificación de conformidad con la NIA 500 como resultado de la aprobación de la NIA 250 (Revisada)

A33a. La NIA 250 (Revisada)[91] proporciona una orientación adicional con respecto al cumplimiento del auditor con cualquier responsabilidad adicional conforme a la ley, reglamento o a los requerimientos de ética aplicables con respecto al incumplimiento identificad o indicio de incumplimiento de una entidad de las leyes y reglamentos que pueden proporcionar información adicional que sea relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y evaluar las implicaciones de dicho incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externa

A33b. El apartado 7 requiere que el auditor considere la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría, independientemente de si esa información ha sido utilizada por la entidad para preparar los

[89] NIA 520, apartado 5(a).

[90] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 13.

[91] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

estados financieros u obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esa consideración puede, en ciertos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o la preparación de la información por parte de la fuente de información externa, obtenida mediante el diseño y la realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, en su caso, con la NIA 540 (Revisada).[92]

A33c. Obtener una comprensión de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección utiliza una fuente de información externa, y cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluida su exactitud e integridad), puede ayudar a informar al auditor sobre la relevancia y fiabilidad de esa información.

A33d. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluida su exactitud e integridad, teniendo en cuenta que algunos de estos factores solo pueden ser relevantes cuando la dirección ha utilizado la información para preparar los estados financieros o ha sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa; por ejemplo, un banco central o una oficina de estadísticas del gobierno con un mandato legislativo para proporcionar información de la industria al público probablemente sea una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida, a través de las relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y la reputación de la fuente de información externa con respecto a la información, incluso si, a juicio profesional del auditor, la información la proporciona una fuente con un registro de información confiable;
- la experiencia previa del auditor con la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de la aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia y/o fiabilidad de la información de una fuente de información externa para un fin similar al que la dirección o el auditor ha utilizado la información;
- si la entidad cuenta con controles para abordar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o se involucra directamente en "establecer" transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para el uso en la forma en que se utiliza y, en su caso, se desarrolló teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y el alcance de los descargos de responsabilidad u otro lenguaje restrictivo relacionado con la información obtenida;

[92] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar.

- información sobre los métodos utilizados en la preparación de la información, cómo se aplican los métodos, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación y los controles sobre los métodos; y
- cuando esté disponible, la información relevante para considerar lo adecuado de las hipótesis y otros datos aplicados por las fuentes de información externas en el desarrollo de la información obtenida.

A33e. La naturaleza y el alcance de la consideración que el auditor tiene en cuenta sobre los riesgos valorados de incorrección material en la afirmación, por la cual el uso de la información externa es relevante, el grado en que el uso de esa información es relevante a las razones de la valoración de riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de la fuente de información externa no sea fiable (por ejemplo, sí proviene de una fuente confiable). Con fundamento en la consideración del auditor sobre las cuestiones descritas en el apartado A33b, el auditor determinará que se necesita una mayor comprensión de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315, o que los procedimientos posteriores de auditoría, de conformidad con la NIA 330[93] y la NIA 540 (Revisada),[94] en su caso, son apropiados en las circunstancias, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información de una fuente de información externa. Esos procedimientos pueden incluir:

- Realizar una comparación de la información obtenida de la fuente de información externa con la información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando es relevante considerar el uso por parte de la dirección de una fuente de información externa, obtener una comprensión de los controles que tiene la dirección para considerar la fiabilidad de la información de las fuentes de información externas y probar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para comprender sus procesos, técnicas e hipótesis, con el propósito de identificar, comprender y, en su caso, probar la eficacia operativa de sus controles.

A33f. En algunas situaciones, puede haber solo un proveedor de cierta información, por ejemplo, información de un banco central o del gobierno, tal como una tasa de inflación, o un solo organismo industrial reconocido. En esos casos, la determinación del auditor de la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría que pueden ser apropiados en las circunstancias se ve influenciada por la naturaleza y la credibilidad de la fuente de la información, los riesgos valorados de incorrecciones materiales respecto de los cuales la información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para las razones del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información proviene de una fuente autorizada creíble, el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor puede ser menos extenso, tal como corroborar la información con sitio web de la fuente o la información publicada. En otros casos, si una fuente no se considera creíble, el auditor puede determinar que son adecuados procedimientos más extensos y, en ausencia de cualquier fuente de información independiente alternativa con la cual comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener

[93] NIA 330, apartado 6.

[94] NIA 540 (Revisada), apartado 30.

información de fuentes externas de información, en su caso, es apropiado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A33g. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información de una fuente de información externa, el auditor puede tener una limitación en el alcance si no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación impuesta en el alcance se evalúa de conformidad con los requerimientos de la NIA 705 (Revisada).[95]

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8)

A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, ~~pero~~ siendo información de una fuente de información externa y no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.

[95] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 13.

- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(a))

A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a éste último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.

- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros
- Relaciones empresariales y personales
- Prestación de otros servicios

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref: *Apartado 8(b))*

A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad [96].

A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

[96] NIA 620, ~~*Utilización del trabajo de un experto del auditor*~~, apartado 7.

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.

A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; ~~y~~
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y
- Si el trabajo de ese experto implica el uso de información de una fuente de información externa, la relevancia y la fiabilidad de esa información.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref.: Apartado 9(a)–(b))

A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del

mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 10)

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) Selección de todos los elementos (examen a 100%);

(b) la selección de elementos específicos; y

(c) muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado.* El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El auditor puede decidir examinar *elementos* cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.[97]

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones

[97] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa.[98]

[98] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11.

NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

…

Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados en otras NNIA que requieren manifestaciones escritas sobre cuestiones objeto de análisis específicas. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 39.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 16.
- NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, apartado 14.
- NIA 501, *Evidencia de auditoría–Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 12.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables~~, incluidas las de valor razonable~~, y la información relacionada a revelar*, apartado 37~~22~~.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 26.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 9.
- NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento, apartado 16(e).
- NIA 710, *Información comparativa–Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 9.
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, apartado 13(c).

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

La siguiente carta ilustrativa incluye manifestaciones escritas requeridas por esta y otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)[99] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX,[100] a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que, (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, los datos y las hipótesis significativas utilizadas para realizar estimaciones contables~~, incluidas los medidos a valor razonable,~~ y la información relacionada a revelar son adecuadas para lograr el reconocimiento, la medición o la información a revelar que sea razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)

[99] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

[100] Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

…

Requerimientos

…

Formación de la opinión sobre los estados financieros

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

    (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas; Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref.: Apartado A4)

    (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

    (c) las estimaciones contables y la información relacionada a revelar hechas por la dirección son razonables;

    (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

    - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
    - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref.: Apartado A5)

    (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref.: Apartado A6)

    (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

…

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

…

Requerimientos

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Al hacer esta determinación, el auditor debe tomar en cuenta lo siguiente: (Ref.: Apartados A9–A18)

   (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada). (Ref.: Apartados A19–A22)

   (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables ~~para las~~ que están sujetas a ~~se ha identificado~~ un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartados A23–A24)

   (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref.: Apartados A25–A26)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables para las que están sujetas a ~~se ha identificado~~ un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref.: Apartado 9(b))

A71. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.[101] En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A72. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables que están sujetas a ~~para las que se ha identificado~~ un grado elevado de incertidumbre en la estimación (véase también ~~de conformidad con~~ la NIA 540 (Revisada)[102]) que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que

[101] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

[102] Véanse los apartados 1~~6~~0–1~~7~~1 de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables*~~, incluidas las de valor razonable,~~ *y la información relacionada a revelar.*

tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

…

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta , Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

Copyright © Octubre 2018 por la IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (por ejemplo, referencia profesional o investigación) o se puede comprar en www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los E.E. U.U. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver permissions o contacte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-377-0

“Esta *NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar* del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en octubre de 2018 en lengua inglesa, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en enero de 2020, y se reproducen con el permiso de la IFAC. El proceso para traducir la *NIA 540 (Revisada) Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar* fue considerado por la IFAC y la traducción se realizó de acuerdo con la “Declaración de política — Política para traducir las publicaciones de la Federación Internacional de Contadores”. El texto aprobado de la *NIA 540 (Revisada) Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de la *NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar* © 2019 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de la *NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar* © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Disclosures*, ISBN: 978-1-60815-377-0.

Para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento, contacte a permissions@ifac.org.”