



AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES: ISA 540 (REVISADA) HERRAMIENTA DE APLICACIÓN

DESCARGO DE RESPONSABILIDAD

Esta Herramienta está diseñada para ayudar a los profesionales en la aplicación de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables e información a revelar relacionada*, pero no pretende sustituir la lectura de la propia norma. Además, el profesional deberá utilizar esta Guía a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias que concurran en cada auditoría concreta. También debe tenerse en cuenta que los ejemplos proporcionados no son exhaustivos y no representan todos los aspectos de la auditoría de estimaciones contables, sino que se proporcionan para ayudar a guiar al auditor a través de algunos escenarios específicos y no a través de cada situación que pueda encontrarse en una auditoría.

Introducción

Para entidades de todo tipo y tamaño, la dirección a menudo tiene que hacer estimaciones contables cuando el dinero. Los importes de los estados financieros no pueden observarse directamente. Todas las estimaciones contables tienen cierto grado de incertidumbre de estimación debido a las limitaciones inherentes al conocimiento de la dirección o debido a datos que dan lugar a la subjetividad inherente y a la variación en los resultados de la medición. Además de subjetivas, las estimaciones contables también pueden ser complejas.

Estas características de las estimaciones contables tienen importantes implicaciones para la auditoría de los estados financieros, ya que los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes a la medición de estos importes monetarios afectan a su susceptibilidad a las incorrecciones.

La NIA 540 (revisada), *Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas*, trata de las responsabilidades relativas a las estimaciones contables y la información relacionada en una auditoría de estados financieros.

El objetivo del auditor es obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas sobre si las estimaciones contables y la información relacionada en los estados financieros son razonables en el contexto del marco de información financiera (MIFA). Esta NIA entra en vigor para las auditorías de los estados financieros de los

periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2019.

Consideraciones importantes al utilizar esta herramienta

Esta *Herramienta de aplicación para auditores (Herramienta)*:

- Ayuda en la aplicación de la NIA 540 (revisada), incluidos los cambios significativos introducidos con respecto a la NIA 540 existente.

Se aplica a la auditoría de los estados financieros de cualquier tipo de entidad, independientemente de su naturaleza, tamaño o complejidad, o de si las estimaciones contables de la entidad son sencillas o complejas o de si el riesgo de incorrección material es significativo o no.

- Proporciona una visión general de los pasos y asuntos relacionados que deben tenerse en cuenta al auditar las estimaciones contables y la información relacionada. Se centra en las cuestiones que con mayor probabilidad necesitarán aclaración. Contiene "Qué", "Por qué" y sugerencias sobre el "cómo". Estas sugerencias no son exhaustivas; pueden aplicarse más o diferentes consideraciones en función de las circunstancias del encargo. La elección de los procedimientos específicos que el profesional decida realizar para cumplir los requisitos de la NIA 540 (revisada) y otras NIA pertinentes es una cuestión de juicio profesional.
- No sustituye la necesidad de leer la NIA 540 (Revisada), incluida la aplicación y otro material explicativo.
- Está destinado a ser utilizado junto con otro material no autorizado, por ejemplo:
 - **Presentación de** la NIA 540 (Revisada), en la que el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) miembro del Consejo y presidente del Grupo de Trabajo para la aplicación de la NIA 540 (revisada) explican las cuestiones de interés público abordadas en la norma revisada, así como los principales cambios y las actividades previstas del grupo de trabajo.
 - Dos **paquetes de diapositivas** de la NIA 540 (Revisada). El paquete de diapositivas de resumen ofrece una visión general de alto nivel de la NIA 540 (Revisada), mientras que el paquete de diapositivas de resumen ofrece una visión general más detallada de los cambios.
 - IAASB's At a Glance en **inglés** y **francés**, un resumen que ofrece una visión general de los cambios introducidos en la NIA 540 (Revisada).
 - NIA 540 (revisada) **Fundamentos de las conclusiones**, que proporciona antecedentes adicionales sobre el proyecto y detalles sobre las conclusiones alcanzadas al emitir la norma revisada definitiva.
 - NIA 540 (Revisada) **Ejemplos ilustrativos** para la auditoría de estimaciones contables simples y complejas, que están diseñados para ilustrar cómo un auditor podría abordar ciertos requisitos de la NIA 540 (Revisada) para estimaciones contables con características y grados de complejidad variables.
 - Una **mesa redonda en vídeo** en la que los panelistas debaten cuáles son las primeras lecciones, retos, beneficios y éxitos en la aplicación de la norma ISA 540 (revisada).
 - Una **sesión informativa para el cliente de auditoría** con cuestiones a tener en cuenta en la preparación de las solicitudes del auditor relativas a la NIA 540 (revisada).

El objetivo principal de esta Herramienta es ayudar a comprender el "Qué", el "Por qué" y el "Cómo" de los requisitos de la NIA 540 (Revisada) y a complementar y suplementar la información de otras publicaciones no autorizadas que traten asuntos de esta NIA.

Forma y contenido de esta herramienta

[Ilustración 1 - Diagrama de flujo del IAASB: Requisitos de la NIA 540 \(revisada\)*](#)

- Proporciona una visión general del flujo de los requisitos de la NIA 540 (Revisada)
- Se han añadido números de paso al diagrama de flujo que enlazan con la ilustración 2

[Ilustración 2 - Una tabla de 10 pasos](#)

- Resume los aspectos clave de lo que exige la NIA 540 (Revisada) y otras consideraciones relacionadas con el "Qué" (requisitos), el "Por qué" (razón) y el "Cómo" (consideraciones prácticas).
- Destaca los principales cambios con respecto a la versión anterior de la NIA 540 (Revisada) mediante llamadas de atención en forma de "recuadros verdes"; estos cambios clave se identifican en [la publicación At a Glance del IAASB relativa a la NIA 540 \(Revisada\)](#)

[Ilustración 3 - Diagrama de flujo del IAASB: Tres enfoques de prueba*](#)

- Ofrece una visión general de los tres enfoques posibles para la realización de procedimientos de auditoría adicionales sobre las estimaciones contables

[Ilustración 4 - Diagrama del IAASB: Vínculos entre la NIA 540 \(revisada\) y otras NIA*](#)

- Resume los vínculos clave entre la NIA 540 (Revisada) y otras NIA; algunos requisitos y otras orientaciones de la NIA 540 (Revisada) hacen referencia o amplían la forma en que la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 330, la NIA 450 y la NIA 500 y otras NIA pertinentes deben aplicarse en relación con las estimaciones contables y la información relacionada¹

[Ilustración 5 - Escalabilidad](#)

- Proporciona orientación sobre cómo se puede ampliar la NIA 540 (revisada) Aunque la NIA 540 (revisada) se aplica a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre de estimación variará sustancialmente. Como resultado, la naturaleza, el momento y el alcance de la evaluación de riesgos y los procedimientos de auditoría adicionales (**pruebas de controles y procedimientos sustantivos**) variarán en relación con el:
 - Grado en que los factores de riesgo inherentes afectan a la probabilidad o la magnitud de las incorrecciones
 - Evaluación por el auditor de los riesgos incorrecciones materiales

* Los organigramas y el diagrama fueron desarrollados por el IAASB.

- NIA 315 (Revisada en 2019), *Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales*; NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*; NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría*; NIA 500, *Pruebas de auditoría*.

Algunas cuestiones generales a considerar en la aplicación de la NIA 540 (revisada)

Escepticismo profesional

El escepticismo profesional debe ejercerse durante todos los aspectos de la auditoría, incluso cuando se audita estimaciones contables, y debe aplicarse con independencia de la naturaleza, el tamaño o la complejidad de la entidad cuyos estados financieros se están auditando. El ejercicio del escepticismo profesional en relación con la contabilidad estimaciones se ve afectado por la consideración por parte del auditor de los factores de riesgo inherentes, y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas a un mayor grado por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. Del mismo modo, el ejercicio del escepticismo profesional es importante cuando existe una mayor susceptibilidad a las incorrecciones debido a la parcialidad de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.

Puede que no exista una única forma de documentar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor. No obstante, la documentación de auditoría puede aportar pruebas del ejercicio del escepticismo profesional. Por ejemplo:

- **Cómo** ha aplicado el auditor su comprensión de la entidad y de su entorno (al desarrollar sus propias expectativas sobre las estimaciones contables y la información relacionada que debe incluirse en los estados financieros, y **cómo** se comparan esas expectativas con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección
- **Cómo** ha diseñado y aplicado el auditor los procedimientos de auditoría para obtener una auditoría suficiente y adecuada pruebas de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de pruebas de auditoría que puedan ser corroborativas o hacia la exclusión de pruebas de auditoría que puedan ser contradictorias
- **Cómo** ha considerado el auditor todas las pruebas de auditoría pertinentes, ya sean corroborativas o contradictorias.
- **Cómo** ha evaluado el auditor las pruebas de auditoría obtenidas cuando dichas pruebas corroboran o contradice las afirmaciones de la dirección (esto incluiría los juicios profesionales realizados al formar la conclusión sobre la suficiencia y adecuación de las pruebas de auditoría obtenidas)
- **Cómo** ha abordado el auditor los indicadores de una posible parcialidad de la dirección

Las NIA exigen que el auditor prepare documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda, entre otras cosas, las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales significativos

Agradecimiento

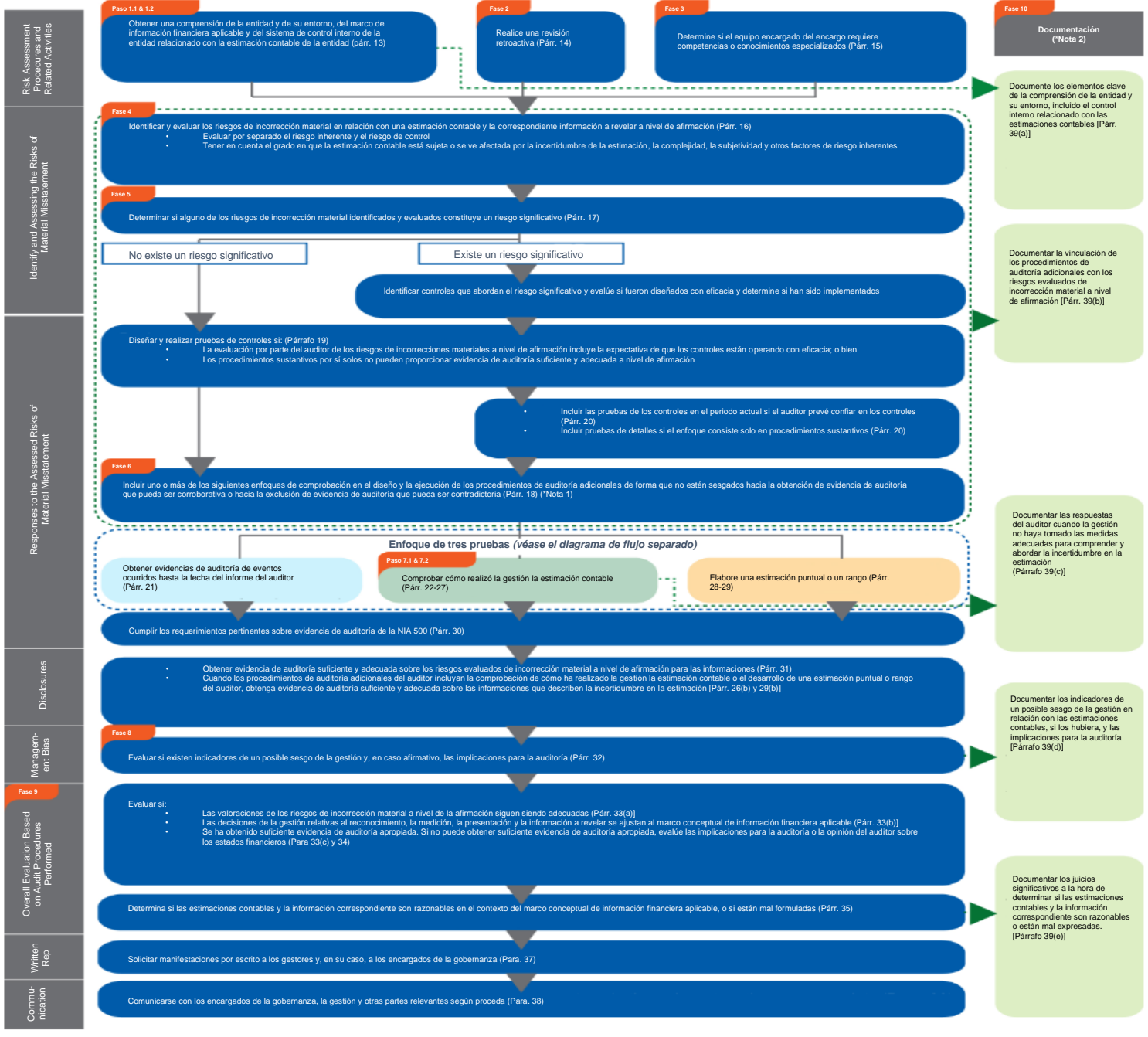
La herramienta se basa en la Herramienta de aplicación para auditores de Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada), publicada en septiembre de 2021, y se utiliza con permiso de CPA

realizados para llegar a esas conclusiones

Ilustración 1: NIA 540 (Revisada) Requerimientos*

NIA 540 (Revisada) — Requerimientos*

Este organigrama muestra el flujo de los requisitos de la NIA 540 (revisada).



*** Notas**

1. Escalabilidad

- La naturaleza, el calendario y el alcance de la evaluación de riesgos y de los procedimientos de auditoría adicionales variarán en función de la incertidumbre de la estimación y de la evaluación de los riesgos conexos de incorrecciones materiales. (Apartado 3)
 - Los procedimientos del auditor para obtener la comprensión de la entidad y su entorno deberán realizarse en la medida necesaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y la evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones. (Apartado 13)
 - Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor deben responder a las razones de la evaluación de los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación y que los procedimientos de auditoría adicionales del auditor tendrán en cuenta que cuanto mayor sea el riesgo evaluado de incorrección material, más persuasivas deberán ser las pruebas de auditoría. (Apartado 18)
- En los párrafos A20 a A22, A63 encontrará orientaciones que demuestran que la norma es escalable, A67 y .A84. (Párr. A7)

2. Documentación

- El párrafo 39 de la NIA 540 (revisada) describe los requisitos específicos de documentación con respecto a la auditoría de las estimaciones contables y la información correspondiente. Consulte la NIA 230, *Documentación de auditoría*, con respecto a la responsabilidad del auditor de preparar la documentación de auditoría para una auditoría de estados financieros, y su Apéndice, que enumera otras NIA que contienen requisitos y orientaciones específicos en materia de documentación.

3. Se han añadido números de paso al organigrama que enlazan con el Apéndice 2

Ilustración 2: 10 pasos

PASO 1.1 | Obtener una comprensión de la entidad y de su entorno, de las finanzas aplicables

marco de información relacionado con sus estimaciones contables y la información correspondiente. [NIA 540 (Revisada)]

Al obtener una comprensión de la entidad y su entorno, la información financiera aplicable marco y el sistema de control interno de la entidad, el auditor obtendrá una comprensión de las

siguientes asuntos relacionados con la contabilidad de la entidad estimaciones. Los procedimientos del auditor para obtener la comprensión se realizarán en la medida necesaria para obtener pruebas de auditoría que proporcionen una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones.

Requisitos y material de solicitud mejorados y más detallados

Qué

Obtención de una comprensión de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

- a. Las transacciones de la entidad y otros acontecimientos o condiciones que puedan dar lugar a la necesidad de reconocer o revelar en los estados financieros las estimaciones contables, o a cambios en las mismas.
- b. Los requisitos del marco conceptual de la información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requisitos de presentación e información a revelar correspondientes); y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluyendo cómo afectan los factores de riesgo inherentes a la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones
- c. Factores normativos relevantes para las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial.
- d. La naturaleza de las estimaciones contables y la información relacionada que el auditor espera que se incluya en los estados financieros de la entidad, basándose en la comprensión por parte del auditor de las cuestiones de las letras (a) a (c) anteriores.

Por qué

- Ayudar a proporcionar una base adecuada para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material relacionados con una estimación contable. Por ejemplo, puede identificar:
 - Transacciones u otros acontecimientos o condiciones afectados por factores de riesgo inherentes que aumentan el riesgo de incorrecciones materiales.
 - Factores de riesgo que han cambiado significativamente desde la auditoría anterior

- Cambios en los requisitos del marco de información financiera aplicable o en la normativa

Obtener una comprensión de los requisitos del marco de información financiera aplicable proporciona una base para debatir con la dirección cómo aplicaron los requisitos del marco de información financiera

aplicable relevantes para las estimaciones contables.

Cómo

- Considere si el marco conceptual de la información financiera aplicable:
 - Prescribe determinados criterios para el reconocimiento, o métodos para la valoración, de las estimaciones contables
 - Especifica determinados criterios que permiten o exigen la valoración a un valor razonable, por ejemplo, haciendo referencia a las intenciones de la dirección de llevar a cabo determinadas líneas de actuación con respecto a un activo o un pasivo.
 - Especifica la información a revelar requerida o sugerida, incluida las relativas a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre de estimación relacionadas con las estimaciones contables.
- Pregunte a quienes preparan y revisan las estimaciones contables y a quienes desempeñan otras funciones que puedan tener conocimiento de los tipos de transacciones, condiciones y acontecimientos que dan lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables nuevas o modificadas.
- Realizar indagaciones sobre los cambios en las operaciones de la entidad, incluidos los cambios en su entorno empresarial y la tecnología. Apoye estas indagaciones, cuando proceda, mediante la inspección, la observación y la lectura de los documentos pertinentes. Por ejemplo, revisando los nuevos contratos importantes para identificar si contienen términos que puedan afectar a las estimaciones contables.
- Realice procedimientos analíticos que le ayuden a identificar las transacciones pertinentes y otros acontecimientos o condiciones, incluidas las relaciones inusuales o inesperadas.

PASO 1.2 | Obtener una comprensión del sistema de control interno de la entidad relacionado con sus estimaciones contables. [NIA 540 (revisada) .13(e) a (j)]

Qué

Obtener una comprensión del sistema de control interno de la entidad

Requisitos y material de solicitud mejorados y más detallados

- e. La naturaleza y el alcance de la supervisión y la gobernanza que la entidad dispone sobre el proceso de información financiera de la dirección relevante para las estimaciones contables.
- f. Cómo identifica la dirección la necesidad de, y aplica, habilidades o conocimientos especializados relacionados con las estimaciones contables, incluso con respecto al uso de un experto de la dirección.

- g. Cómo el proceso de evaluación de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables.
- h. El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, incluyendo:
 - I. Cómo fluye a través del sistema de información de la entidad la información relativa a las estimaciones contables y la información relacionada con clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar; y
 - II. Para dichas estimaciones contables y la información relacionada, cómo la dirección:
 - a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos pertinentes, así como la necesidad de modificarlos, que sean apropiados en el contexto del marco conceptual de la información financiera aplicable, incluyendo cómo gestión:
 - i. Selecciona o diseña, y aplica, los métodos utilizados, incluido el uso de modelos;
 - ii. Selecciona los supuestos que se utilizarán, incluida la consideración de alternativas, e identifica los supuestos significativos; y
 - iii. Selecciona los datos que se van a utilizar;
 - b. Comprende el grado de incertidumbre de la estimación, incluso mediante la consideración de la gama de posibles resultados de la medición; y
 - c. Aborda la incertidumbre de la estimación, incluyendo la selección de una estimación puntual y las revelaciones relacionadas para su inclusión en los estados financieros.
- i. Controles identificados en el componente de actividades de control sobre el proceso de la dirección para realizar estimaciones contables, tal y como se describe en el párrafo 13(h)(ii).
- j. Cómo revisa la dirección los resultados de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

Por qué

- Ayudar a identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales y a diseñar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

Cómo

Al aplicar los requisitos de la NIA 315 (Revisada en 2019) relativos a las estimaciones contables, **obtenga una comprensión** de lo siguiente:

Supervisión y gobernanza del proceso de información financiera

- Cómo la naturaleza y el alcance de la supervisión y la gobernanza que la entidad tiene establecidas sobre los procesos de la dirección para realizar estimaciones contables, pueden ayudar a evaluar si:

- La dirección, con la supervisión de los encargados de la gobernanza, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético
- El entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno, teniendo en cuenta la naturaleza y el tamaño de la entidad
- Las deficiencias de control identificadas en el entorno de control socavan los demás componentes del sistema de control interno
- La aplicación por parte de la dirección de habilidades o conocimientos especializados, incluido el uso de expertos de la dirección

El proceso de evaluación de riesgos de la entidad

- Cómo la gerencia:
 - Identifica los incentivos financieros o de otro tipo que pueden motivar la parcialidad o el fraude por parte de quienes realizan las estimaciones contables.
 - Supervisa y responde a la necesidad de modificar los métodos, las hipótesis significativas o los datos utilizados para realizar las estimaciones contables, teniendo en cuenta, por ejemplo, los cambios en el marco de información financiera aplicable, o la naturaleza, disponibilidad y fiabilidad de los datos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables

- Al obtener la comprensión del sistema de información de la entidad en lo que se refiere a las estimaciones contables, el auditor puede considerar [véase el párrafo 25(a) de la NIA 315 (Revisada)]:
 - Si las estimaciones contables surgen de transacciones rutinarias y recurrentes, así como las que surgen de transacciones no recurrentes o inusuales.
 - Cómo aborda el sistema de información la exhaustividad de las estimaciones contables y la información correspondiente, en particular para las estimaciones contables relacionadas con el pasivo

El proceso de la entidad para supervisar el sistema de control interno

- Cómo supervisa y revisa la dirección los procedimientos diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

Controles identificados sobre el proceso de la dirección para realizar estimaciones contables

- Cómo determina la dirección la idoneidad de los datos utilizados, ya procedan de fuentes internas o externas.
- Si los niveles apropiados de la dirección (y, en su caso, los encargados de la gobernanza) revisan y aprueban las hipótesis o los datos utilizados
- Qué separación de funciones existe entre los responsables de realizar las estimaciones contables y los que comprometen a la entidad en las transacciones correspondientes
- Cuando se utilizan las TI para realizar la estimación contable, ¿qué controles generales de las TI y del tratamiento de la información existen en relación, por ejemplo, con el flujo completo y exacto de los datos a través del sistema de información de la entidad, la idoneidad de cualquier modificación de los datos

utilizados para realizar las estimaciones contables y el mantenimiento de la integridad y la seguridad de los datos?

Esta comprensión de los componentes anteriores del sistema de control interno de la entidad puede lograrse mediante:

- Preguntar al personal pertinente sobre los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar y comunicar las transacciones o sobre el proceso de información financiera de la entidad.
- Inspeccionar los manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema informático de la entidad
- Observar la ejecución de las políticas o procedimientos por parte del personal de la entidad
- Selección de transacciones y seguimiento de estas a través del proceso aplicable en el sistema informático

Obtener pruebas de auditoría sobre el diseño y la aplicación de los controles identificados en las actividades de control componente sobre el proceso de la dirección para realizar estimaciones contables (incluidas las relacionadas con riesgos significativos) mediante:

- Preguntar al personal de la entidad
- Observar la aplicación de controles específicos
- Inspeccionar documentos e informes

Sin embargo, la indagación por sí sola no es suficiente para tales fines.

PASO 2 | Realice una revisión retrospectiva. [NIA 540 (Revisada) .14]

Qué

- El auditor revisará el resultado de las estimaciones contables anteriores o, en su caso, su reestimación posterior para ayudar a identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables en determinar la naturaleza y el alcance de dicha revisión. La revisión no pretende cuestionar los juicios sobre las estimaciones contables de periodos anteriores que eran apropiados en función de la información disponible en el momento en que se realizaron.

Por qué

- Proporciona información sobre la eficacia del proceso de estimación anterior de la dirección, a partir de la cual el auditor puede obtener pruebas de auditoría sobre la eficacia probable del proceso actual de la dirección.
- Puede obtener:
 - Pruebas de auditoría de asuntos, como las razones de los cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
 - Información sobre la complejidad o la incertidumbre de estimación relativa a las estimaciones contables

- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables a, o que pueda ser un indicador de, un posible sesgo de la dirección
- Si existen pruebas de que la dirección no tuvo en cuenta la información pertinente y fiable de que disponía, o que razonablemente podría haber obtenido, en relación con estimaciones contables anteriores, una diferencia entre el resultado y la estimación contable de la dirección puede ser un error.

Cómo

- La revisión puede abarcar las estimaciones contables realizadas en uno o varios ejercicios, semestres o trimestres. El periodo cubierto puede depender del momento en que se resuelva el resultado de una estimación contable.
- Considerar si existe algún indicio de que una o más estimaciones contables anteriores estaban sesgadas. Como cuestión práctica, la revisión de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que pudieran representar un riesgo de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240.33(b)(ii) puede llevarse a cabo junto con la revisión exigida por la NIA 540 (Revisada).²
- Pueden aplicarse procedimientos analíticos para realizar la revisión. Éstos pueden ser útiles cuando las estimaciones contables surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes. Por ejemplo, las tendencias pueden identificarse indicando, de forma preliminar, si las estimaciones contables de este año parecen razonables.
Por otra parte, basándose en la evaluación de un ejercicio anterior, uno o varios riesgos inherentes de incorrección material pueden considerarse más elevados. En ese caso, una revisión retrospectiva más detallada puede requerirse, por ejemplo -cuando sea factible-, un enfoque sobre cómo los datos y los supuestos significativos utilizados afectaron a las estimaciones contables anteriores.
- Revise las fechas de la información relevante y las pruebas de auditoría (por ejemplo, contratos y actas de reuniones) para determinar cuándo disponía la dirección de información fiable relevante para realizar estimaciones contables previas o podría haberla obtenido razonablemente.

PASO 3 | Determine si el equipo del encargo requiere habilidades o conocimientos especializados. [NIA 540 (Revisada) .15]

Qué

- Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo requiere competencias o conocimientos especializados para llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos, para identificar y valorar los riesgos de incorrecciones materiales, para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos, o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida.

• NIA 240, *Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros*

Por qué

- Las normas de gestión de la calidad³ exigen que el socio del encargo esté convencido de que el equipo del encargo y cualquier experto del auditor tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría y permitir un informe del auditor que sea apropiado en las circunstancias
- En algunos casos, esto podría significar que la empresa sólo podrá auditar estimaciones contables cuando:
 - El equipo de compromiso incluye:
 - Uno o más miembros con habilidades especializadas o conocimientos sobre determinados aspectos de la estimación contable, la empresa o la industria.
 - Expertos auditores que posean experiencia en campos distintos de la contabilidad o la auditoría.

3 Tenga en cuenta que las normas de gestión de la calidad nuevas y revisadas entran en vigor a partir del 15 de diciembre de 2022 e incluyen la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM) 1, *Gestión de la calidad para empresas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros*, u otros encargos de servicios de aseguramiento o relacionados; la ISQM 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*; y la NIA 220 (revisada), *Gestión de la calidad para una auditoría de estados financieros*.

Cómo

La naturaleza, el momento y el alcance de la participación de personas con conocimientos especializados pueden variar a lo largo de la auditoría, en función de las circunstancias particulares encontradas. Tenga en cuenta que muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de habilidades o conocimientos especializados. Por ejemplo, puede que no se necesiten habilidades o conocimientos especializados para un simple cálculo de obsolescencia de inventario.

Considere lo siguiente:

- 4 Si el equipo del encargo ya tiene conocimientos y experiencia práctica en la auditoría de estimaciones contables de naturaleza y complejidad similares.
- 5 Si la dirección ha contratado (o, según la evaluación del auditor, debería haber contratado) a uno o más expertos para que le ayuden:
 - a. Desarrollar y aplicar conceptos y técnicas (incluidos métodos, modelos e hipótesis) para cumplir los requisitos del marco de información financiera aplicable.
 - b. Interpretar determinados tipos de datos que son intrínsecamente difíciles de entender porque requieren la comprensión de conceptos empresariales o jurídicos técnicamente complejos.
 - c. Abordar las posibles dificultades para obtener datos de diversas fuentes o para mantener su integridad al aplicar el método, o para comprender la pertinencia y fiabilidad de esos datos.

El uso de expertos por parte de la dirección puede indicar que el equipo del encargo también necesita recurrir al trabajo de un experto del auditor.

- 6 Si la estimación contable se refiere a condiciones, transacciones o acontecimientos inusuales o poco frecuentes
- 7 La naturaleza de la estimación contable para el tipo de negocio o industria de la entidad (por ejemplo, estimaciones contables relacionadas con depósitos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pérdidas crediticias por instituciones financieras, pasivos de contratos de seguros)
- 8 El grado de incertidumbre de la estimación
- 9 La complejidad de:
 - a. Métodos o modelos utilizados, incluyendo, por ejemplo, cuando la dirección ha desarrollado un modelo internamente y tiene relativamente poca experiencia en ello, o utiliza un modelo que aplica un método que no está establecido o no se utiliza habitualmente en un sector o entorno concreto.
 - b. Requisitos del marco de información financiera aplicable; por ejemplo, para algunas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede requerir el uso de múltiples fuentes de datos o supuestos históricos y prospectivos, con múltiples interrelaciones entre ellos.

- c. El uso que hace la entidad de la TI para realizar estimaciones contables, y el alcance de dicho uso
- 10 La necesidad y el grado de juicio en la selección de datos y en la toma de suposiciones y decisiones sobre asuntos no especificados por el marco de información financiera aplicable.

PASO 4 | Identifique y evalúe los riesgos de incorrecciones materiales. [NIA 540 (revisada) .16 y .19].

Qué

Al identificar y evaluar los riesgos de material incorrección relativa a una estimación contable y a la información relacionada a nivel de afirmación, el auditor evaluará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control, y tener en cuenta lo siguiente a la hora de identificar los riesgos de incorrecciones materiales y de evaluar el riesgo inherente:

- a. El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre de estimación; y
- b. El grado en que se ven afectados por, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes
 - i. La selección y aplicación del método, suposiciones y datos al realizar la estimación contable; o
 - ii. La selección de la estimación puntual de la dirección y las revelaciones relacionadas para su inclusión en los estados financieros

- **Nuevo requisito para evaluar por separado riesgo inherente y riesgo de control a nivel de afirmación**
- **Más énfasis en la importancia de las decisiones del auditor sobre si confiar en la eficacia operativa de los controles pertinentes**

Reconocimiento específico del concepto de espectro de riesgo inherente

Enfoque y clarificación del concepto de factores de riesgo inherentes (incertidumbre de la estimación, complejidad, subjetividad y otros)

Por qué

- 11 Ayudar a proporcionar una base adecuada para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos de incorrecciones materiales, incluidos los riesgos significativos, a nivel de afirmación para las estimaciones contables.
- 12 Evaluar la probabilidad y la magnitud de las incorrecciones. El nivel de riesgo inherente varía en una escala (el "espectro de riesgo inherente"). Cuanto más alto sea el riesgo inherente evaluado en este espectro, más persuasivas (pertinentes y fiables) deberán ser las pruebas de auditoría aportadas por los procedimientos de auditoría adicionales.
- 13 La identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de afirmación también se aplica a las estimaciones contables incluidas en las notas a los estados financieros.

Cómo

14 Para evaluar el riesgo inherente, utilice los resultados de los procedimientos de los pasos 1 a 3 y realice indagaciones y observaciones adicionales, así como revisiones adicionales de documentos y otros procedimientos, según sea necesario.

15 Evaluar el riesgo de control:

- a. Utilice las técnicas o metodologías de auditoría preferidas.
- b. Tenga en cuenta si la auditoría contempla una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles.

Si no se realizan pruebas de los controles, la evaluación del riesgo de incorrección material a nivel de la afirmación no puede reducirse al funcionamiento eficaz de los controles con respecto a la afirmación concreta.

16 Los siguientes ejemplos pueden aumentar o disminuir el riesgo. Considere si:

- a. Existen limitaciones en la obtención de datos fiables de fuentes externas o en la cantidad de conocimientos que la dirección puede obtener sobre el objeto de una estimación contable.
- b. Los datos de acontecimientos pasados son útiles para predecir resultados futuros.
- c. Los métodos de gestión requieren el uso de datos no observables.
- d. La falta de orientación prescriptiva en el marco de información financiera aplicable da lugar a la necesidad de a la dirección a utilizar un juicio considerable a la hora de seleccionar los métodos, las hipótesis y las fuentes de datos.
Este puede aumentar el grado de subjetividad a la hora de realizar una estimación contable y la probabilidad de sesgo intencionado o no intencionado por parte de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente.
- e. Aquellos que realizan y revisan las estimaciones contables han obtenido y aplicado niveles apropiados de habilidades y conocimientos especializados cuando estaba justificado.
- f. Los acontecimientos que se produzcan después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional relevante para las evaluaciones de riesgos. Esta información puede dar lugar a la necesidad de revisar las evaluaciones iniciales.

PASO 5 | Identifique y evalúe cualquier riesgo significativo e identifique los controles que abordan el riesgo significativo y evalúe si se diseñaron con eficacia y determine si se han aplicado. [NIA 540 (revisada) .17 y .20].

Qué

El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y evaluados de conformidad con la NIA 540.16 (revisada) constituye, a su juicio, un riesgo significativo. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, el auditor identificará los controles que abordan ese riesgo y evaluará si dichos controles se han diseñado de forma eficaz, y determinará si se han aplicado.

Por qué

- 17 Obtener pruebas de auditoría más persuasivas para responder a un riesgo significativo, incluido el riesgo de que pueda producirse una información financiera fraudulenta mediante la incorrección intencionada de las estimaciones contables.
- 18 Aunque estos requisitos ya se encuentran en la NIA 315 (Revisada en 2019) (NIA 315.26(a)(i)) y en la NIA 315.32) y en la NIA 330 (NIA 330.15 y NIA 330.21), se repiten en la NIA 540 (Revisada) como un recordatorio importante para aplicarlos a la auditoría de estimaciones contables.

Cómo

- 19 Los procedimientos realizados en la etapa 4 para identificar y evaluar los riesgos inherentes ayudan a identificar y evaluar los riesgos significativos.
- 20 Tenga en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherentes que hacen que los riesgos se sitúen en el extremo superior del espectro de riesgo inherente.
- 21 Evalúe la susceptibilidad de la estimación contable y la información relacionada a una incorrección material debida a un fraude en la gestión, tal y como exige la NIA 240.
- 22 Considere si una estimación contable y las revelaciones relacionadas se ven afectadas por:
 - a. Acontecimientos económicos, contables o de otro tipo significativos y recientes que requieran una atención específica
 - b. Transacciones significativas con partes vinculadas
 - c. Transacciones significativas que estén fuera del curso normal de los negocios de la entidad, o que de otro modo parezcan inusuales.
- 23 Determine si es factible obtener suficientes pruebas de auditoría adecuadas para una estimación contable realizando únicamente procedimientos sustantivos o si también es necesario comprobar la eficacia operativa de los controles. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando un proceso de estimación está muy automatizado y es complejo.

PASO 6 | Determine el enfoque que utilizará en la realización de los procedimientos sustantivos [NIA 540 (Revisada) .18].

Qué

Como exige la NIA 330, la auditoría adicional del auditor Los procedimientos responderán a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de afirmación, teniendo en cuenta las razones de la evaluación dada a dichos riesgos. Los procedimientos de auditoría adicionales del

Más énfasis y detalle en la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría dirigidos a métodos, datos y supuestos que respondan

auditor incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

- a. Obtención de pruebas de auditoría a partir de hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor (véase el apartado 21);
- b. Comprobación de cómo la dirección realizó la estimación contable (véanse los párrafos 22 a 27); o
- c. Desarrollo de una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los párrafos 28 a 29).

Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor tendrán en cuenta que cuanto mayor sea el riesgo evaluado de incorrección material, más persuasivas deberán ser las pruebas de auditoría. El auditor diseñará y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales de forma que no estén sesgados hacia la obtención de pruebas de auditoría que puedan ser corroborativas o hacia la exclusión de pruebas de auditoría que puedan ser contradictorias.

Por qué

- 24 El enfoque que se elija debe responder adecuadamente a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales y permitir así al auditor obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas sobre si la estimación contable y la información correspondiente son razonables en el contexto del marco de la información financiera aplicable.
- 25 Obtener pruebas de auditoría de forma imparcial es un aspecto importante del ejercicio profesional escepticismo. Evitar el sesgo puede implicar obtener pruebas de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, el auditor no está obligado a realizar una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de pruebas de auditoría.

Cómo

- 26 Los tres enfoques pueden utilizarse individualmente, o combinados, para auditar uno o varios de los datos, hipótesis o métodos utilizados por la dirección.
- 27 Considere la posibilidad de utilizar el Enfoque A cuando el resultado de los acontecimientos relevantes para una estimación contable se conozca antes de la fecha del informe del auditor y, por lo tanto, la incertidumbre de la estimación sea mínima y no sea probable que requieran información a revelar.
- 28 Considere la posibilidad de utilizar el Enfoque B cuando, por ejemplo:
 - a. La revisión por parte del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior sugiere que el proceso del periodo actual de la dirección es adecuado.
 - b. La estimación contable se basa en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no son significativas.
 - c. El marco de información financiera aplicable especifica cómo se espera que la dirección realice la estimación contable.

d. La estimación contable se deriva del tratamiento rutinario de los datos.

29 Considere la posibilidad de utilizar el Enfoque C cuando, por ejemplo:

- a. La revisión por parte del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior sugiere que no se espera que el proceso del periodo actual de la dirección sea eficaz.
- b. Los controles de la entidad dentro y sobre el proceso de la dirección para realizar estimaciones contables no están bien diseñados ni se aplican adecuadamente.
- c. No se han tenido debidamente en cuenta los hechos o transacciones ocurridos entre el final del periodo y la fecha del informe del auditor, cuando es apropiado que la dirección lo haga, y dichos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- d. Existen supuestos alternativos apropiados o fuentes de datos relevantes que pueden utilizarse para desarrollar la estimación puntual o el rango de un auditor.
- e. La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para comprender o abordar la incertidumbre de la estimación. Desarrollar una estimación puntual, en lugar de un rango, puede ser más eficaz cuando el auditor espera menos variabilidad en los resultados razonablemente posibles y, por lo tanto, la estimación puntual puede desarrollarse con un mayor grado de precisión.

PASO 7.1 | Compruebe cómo realizó la dirección la estimación. Nota: Este paso describe el Enfoque B (Comprobar cómo la dirección realizó la estimación contable) a la realización de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos evaluados sin confiar en el funcionamiento eficaz de los controles [NIA 540 (Revisado) .22 - .25 y .31]. No cubre el Enfoque A - Obtener pruebas de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor o Enfoque C - Elaborar una estimación puntual del auditor o un rango⁴

Qué

Al comprobar cómo realizó la dirección la estimación contable, los procedimientos de auditoría adicionales del auditor deberán incluir procedimientos, diseñados y aplicados para obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas sobre los

riesgos de incorrecciones materiales relativos a:

- a. La selección y aplicación de los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable; y
- b. Cómo seleccionó la dirección la estimación puntual y desarrolló las revelaciones relacionadas sobre la incertidumbre de la estimación.

⁴ Véase la Ilustración 3 - NIA 540 (Revisada) - Tres enfoques de comprobación, que ofrece una visión general de los requisitos clave relativos a los tres enfoques de comprobación, incluidos sus vínculos.

Los procedimientos de auditoría adicionales abordarán si:

- Los métodos, las hipótesis significativas y los datos de la dirección son apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias de la entidad, y que los cambios, si los hubiera, con respecto a anteriores los periodos son apropiados; y
- Los juicios realizados al seleccionar el método, las hipótesis significativas y los datos dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección.

Métodos

- Al aplicar el método se ha mantenido la integridad de los supuestos significativos y de los datos;
- Los cálculos se aplican de acuerdo con el método y son matemáticamente precisos; y
- En el caso de los modelos complejos, los juicios se han aplicado de forma coherente y si, cuando procede:
 - El diseño del modelo cumple el objetivo de medición de la información financiera aplicable marco, es apropiado dadas las circunstancias, y si procede, los cambios respecto al modelo del periodo anterior son apropiados dadas las circunstancias.
 - Los ajustes del resultado del modelo son coherentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son apropiados dadas las circunstancias.

Supuestos importantes

- Sobre la base de los conocimientos obtenidos en la auditoría, las hipótesis significativas de la dirección son coherentes entre sí y con las utilizadas en otras estimaciones contables, o con hipótesis afines utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad.
- Cuando proceda, la dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos y tiene la capacidad de hacerlo.

Datos

- Los datos son pertinentes y fiables dadas las circunstancias; y
- La dirección ha entendido o interpretado adecuadamente los datos, incluso con respecto a los términos contractuales.

Información a revelar

Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas sobre los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de afirmación para las revelaciones relacionadas con una contabilidad estimación, distintas de las relativas a la incertidumbre de la estimación (véase el paso 7.2).

Por qué

- Responder adecuadamente a los riesgos evaluados y permitir así al auditor obtener suficientes pruebas de auditoría adecuadas sobre si la estimación contable y la información relacionada resultante de la selección y aplicación por parte de la dirección de sus métodos, hipótesis significativas y datos son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable.

- Los cambios arbitrarios en los métodos de la dirección, las hipótesis significativas o las fuentes de datos pueden indicar una posible parcialidad de la dirección y un riesgo de incorrección material.

Cómo

Métodos, hipótesis significativas, datos e información a revelar

- Pregunte a la dirección por las razones que le han llevado a elegir determinados enfoques para realizar estimaciones y elaborar la información correspondiente.
- Revise la documentación de la dirección sobre sus procesos.
- Examine los contratos pertinentes.

Métodos o modelos

- Considere si el método es apropiado en las circunstancias dadas la naturaleza de la estimación contable, los requisitos del marco de información financiera aplicable, otras valoraciones disponibles conceptos o técnicas, los requisitos reglamentarios y el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad.
- Cuando la dirección haya determinado que diferentes métodos dan lugar a una gama de estimaciones contables, considere cómo han investigado las razones de esas diferencias y si el cambio se basa en nuevas circunstancias o en nueva información.
- En el caso de modelos complejos, considere cómo la dirección validó su modelo antes de utilizarlo y realizó revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para ser utilizado según lo previsto, así como si el control de cambios apropiado existen políticas y procedimientos y la dirección utiliza las competencias y los conocimientos adecuados para utilizar el modelo.

Supuestos importantes

- Las hipótesis significativas son aquellas que afectarían materialmente a la valoración de la estimación contable si se produjera una variación razonable en la hipótesis.
- Un análisis de sensibilidad puede ser útil para demostrar el grado en que la valoración varía en función de uno o más supuestos utilizados al realizar la estimación contable.
- Un análisis de sensibilidad también puede ayudar al auditor a identificar qué hipótesis son las más sensibles para que pueda desarrollar una respuesta de auditoría adecuada, e s decir, cuanto más significativa sea la sensibilidad, más persuasiva será las pruebas de auditoría justificativas deben ser.
- Revise el historial de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas.
- Inspección de documentación como planes escritos, presupuestos aprobados formalmente, autorizaciones o actas.
- Evaluar las implicaciones de sus compromisos existentes y las restricciones legales, reglamentarias

o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las acciones de la dirección en las que se basan las hipótesis.

Datos

- Compruebe la exactitud e integridad de los datos seleccionando una muestra de estos (o utilice un procedimiento automatizado para seleccionar el 100% de los datos relevantes).
- Esto puede incluir la consideración de que todos los cambios intencionados en los datos, y ningún cambio no intencionado, se realizaron durante actividades como la introducción, el almacenamiento, la recuperación, la transmisión o el procesamiento.
- Si la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos inspeccione los contratos subyacentes para evaluar el propósito empresarial subyacente para la transacción o acuerdo y considere si los términos de los contratos son coherentes con las explicaciones de la dirección.

Información a revelar

Las revelaciones pueden referirse, por ejemplo, a la justificación de la dirección para seleccionar métodos, hipótesis y datos concretos y a los efectos de cualquier cambio respecto al periodo anterior.

PASO 7.2 | Evalúe la selección por parte de la dirección de su estimación puntual y las revelaciones relacionadas sobre la incertidumbre de la estimación. Esto describe el Enfoque B sin confianza en el funcionamiento eficaz de los controles. [NIA 540 (Revisada) .26 - .27]

Qué

Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor abordarán si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas adecuadas para:

- a. Comprender la incertidumbre de la estimación; y
- b. Aborde la incertidumbre de la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando revelaciones relacionadas sobre la incertidumbre de la estimación.

Cuando, a juicio del auditor basado en las pruebas de auditoría obtenidas, la dirección no haya tomado las medidas adecuadas para comprender o abordar la incertidumbre en la estimación, el auditor deberá:

- a. Solicitar a la dirección que lleve a cabo procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre de la estimación o que la aborde reconsiderando la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando la posibilidad de proporcionar más revelaciones relativas a la incertidumbre de estimación, y evalúe la respuesta o respuestas de la dirección de acuerdo con el párrafo 26;
- b. Si el auditor determina que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor no aborda suficientemente la incertidumbre de la estimación, en la medida de lo posible, desarrolle una estimación puntual del auditor o un rango de acuerdo con los párrafos 28 - 29; y
- c. Evaluar si existe una deficiencia en el control interno y, en caso afirmativo, comunicarlo de conformidad con la NIA 265, *Comunicar las deficiencias del control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección.*

Por qué

- Responder adecuadamente a los riesgos evaluados y permitir así que se disponga de suficientes pruebas de auditoría apropiadas. obtenidos sobre si la estimación contable resultante de la selección por parte de la dirección de su estimación puntual y el desarrollo de las revelaciones relacionadas sobre la incertidumbre de la estimación son razonables en el contexto del marco conceptual de la información financiera aplicable.

Cómo

- Además de los procedimientos y consideraciones sobre el "qué" y el "cómo" del paso 7.1, considere si:
 - Los atributos de un activo o pasivo utilizados en la estimación de su valor razonable (atributos de valoración) eran adecuados y completos.
 - La estimación puntual de la dirección se elige adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
 - Cuando procede, la dirección ha seguido los requisitos del marco de información financiera aplicable que prescriben cómo seleccionar una cantidad a partir de resultados razonablemente posibles.
- Al evaluar la razonabilidad de las revelaciones sobre la incertidumbre de la estimación, utilice esencialmente los mismos tipos de consideraciones que se aplicaron al auditar las estimaciones contables reconocidas en los estados financieros.

Qué

El auditor evaluará si los juicios y decisiones tomados por la dirección al realizar las estimaciones contables

incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables individualmente, son indicadores de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifiquen indicadores de una posible parcialidad de la dirección, el auditor deberá evaluar las implicaciones para la auditoría. Cuando hay intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Por qué

- La dirección puede utilizar un juicio considerable a la hora de desarrollar las estimaciones contables y la información a revelar relacionadas.
Los juicios son susceptibles de sesgos que pueden aumentar el riesgo de incorrecciones materiales, incluida una incorrección debida a fraude.

Cómo

- Considere la posibilidad de desarrollar una herramienta o plantilla que incluya todas las estimaciones contables para que el auditor pueda buscar mejores patrones en la forma en que la dirección realiza sus estimaciones contables y elabora la información correspondiente.
- Discuta los indicadores identificados de posible sesgo con la dirección y realice otros procedimientos para obtener pruebas sobre las implicaciones de los indicadores.

- Realice una evaluación en relación con grupos de estimaciones contables o con todas las estimaciones en conjunto ya que, consideradas individualmente, las estimaciones pueden parecer razonables. Considere si la dirección
- La evaluación de la necesidad de modificar una estimación es subjetiva
- Los juicios y las decisiones son favorables para los objetivos de gestión; por ejemplo, la gestión puede realizar estimaciones puntuales que les proporcionen un resultado de información financiera más favorable al tender sistemáticamente hacia un extremo de la gama de resultados razonables
- La selección de una estimación puntual indica un patrón de optimismo o pesimismo

PASO 9 | Realice una evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados. [NIA 540 (Revisada)]

Qué

El auditor evaluará, basándose en la auditoría procedimientos realizados y pruebas de auditoría obtenidas, si:

- a. Las evaluaciones de los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de afirmación siguen siendo apropiados, incluso cuando se hayan identificado indicadores de un posible sesgo en la gestión;
- b. Las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar de las estimaciones contables de los estados financieros se ajustan al marco conceptual de la información financiera aplicable; y
- c. Se han obtenido suficientes pruebas de auditoría apropiadas.

Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta todas las pruebas de auditoría pertinentes obtenidas, ya sean corroborativas o contradictorias. Si el auditor no puede obtener pruebas de auditoría suficientes y apropiadas, evaluará las implicaciones para la auditoría o la opinión del auditor sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705, *Modificaciones de la opinión en el informe del auditor independiente*.

El auditor determinará si las estimaciones contables y la información correspondiente son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable, o si son erróneas. En el caso de una presentación razonable

marco, el auditor debe evaluar si la dirección ha incluido revelaciones, más allá de las específicamente exigidos por el marco, que sean necesarios para lograr la presentación fiel de los estados financieros en su conjunto. En el caso de un marco de cumplimiento, el auditor evaluará si la información a revelar es necesaria para que los estados financieros no sean engañosos.

La NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones detectadas durante la auditoría*, proporciona orientaciones sobre el modo en que el auditor puede distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o proyectadas) para que el

Requisito "stand back" reforzado, incluida la necesidad de considerar tanto las pruebas de auditoría corroborativas como las contradictorias obtenidas.

auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Por qué

- Una evaluación global ayuda a determinar si, por ejemplo:
 - El auditor ha obtenido suficientes pruebas de auditoría apropiadas cuando las evaluaciones de riesgos han cambiado durante el transcurso de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede haber descubierto que una estimación contable se encuentra mucho más arriba en el espectro del riesgo inherente de lo que se había evaluado en un principio. Una evaluación global ayudará a determinar si los cambios introducidos en los procedimientos de auditoría para responder al mayor riesgo evaluado permitieron al auditor obtener suficientes pruebas de auditoría adecuadas.
 - El auditor ha obtenido suficientes pruebas de auditoría apropiadas sobre la razonabilidad de los importes dentro de un intervalo de estimación cuando, por ejemplo, ese intervalo es un múltiplo de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
 - Se han cumplido los requisitos del marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, cuando la dirección no ha reconocido una estimación contable, puede ser útil reconsiderar si se han cumplido de hecho los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable.
 - Se han identificado adecuadamente las incorrecciones, incluidas las que pueden ser indicativas de fraude.
 - La información revelada es adecuada, incluida la relativa a la incertidumbre en la estimación, y está respaldada por pruebas de auditoría suficientes y apropiadas.
-

Cómo

- Identifique si alguna información que haya llegado a conocimiento del auditor difiere significativamente de la información en la que se basó la evaluación de riesgos. Por ejemplo, un auditor puede descubrir que una estimación contable es significativamente más compleja de lo contemplado originalmente. Por lo tanto, el auditor puede concluir que el riesgo inherente debe reevaluarse en un nivel alto del espectro de riesgo inherente.
- Cuando las pruebas de auditoría apoyen que un rango amplio para una estimación es apropiado dadas las circunstancias, reconsidere si el auditor ha obtenido suficientes pruebas de auditoría apropiadas con respecto a la razonabilidad de los importes dentro de la horquilla.
- Cuando las pruebas de auditoría apoyan una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección, la diferencia constituye una incorrección. Cuando la evidencia de auditoría apoya un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección estimación puntual, la incorrección es la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano del intervalo respaldado por pruebas de auditoría.
- Revise las incorrecciones identificadas en busca de indicadores de un posible sesgo de la dirección que no hayan sido identificados previamente.

PASO 10 | Documentar el trabajo de auditoría. [NIA 540 (revisada) .39]**Qué**

El auditor incluirá en la documentación de la auditoría

- a. Elementos clave de la comprensión de la entidad y su entorno por parte del auditor, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
- b. La vinculación de los procedimientos de auditoría adicionales del auditor con los riesgos evaluados de incorrecciones materiales a nivel de afirmación, teniendo en cuenta las razones (ya estén relacionadas con el riesgo inherente o con el riesgo de control) dadas para la evaluación de dichos riesgos;
- c. Las respuestas del auditor cuando la dirección no haya tomado las medidas adecuadas para comprender y abordar la incertidumbre en las estimaciones;
- d. Indicadores de un posible sesgo de la dirección en relación con las estimaciones contables, si los hubiera, y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría, tal como exige el apartado 32; y
- e. Los juicios significativos relacionados con la determinación por parte del auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable, o son erróneas.

Por qué

- Proporcionar pruebas de que la auditoría se planificó y realizó de conformidad con la NIA 540 (revisada) y otras NIA aplicables y de que el auditor ejerció el escepticismo profesional.
- Permitir la revisión del trabajo realizado y proporcionar un registro de los asuntos de importancia continua para futuras auditorías.

Cómo

- Además de los requisitos de documentación de la NIA 540 (revisada) (enumerados anteriormente), cumpla con los requisitos y orientaciones de la NIA 230, y con los requisitos de documentación de la NIA 315 (Revisada en 2019) y la NIA 330.
- El auditor no está obligado a documentar cómo se ha tenido en cuenta cada factor de riesgo inherente al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en relación con cada estimación contable.

Ilustración 3: Tres enfoques de prueba*

Diagrama Página 25

Ilustración 3: Enfoque de tres pruebas*

NIA 540 (Revisada) – Enfoque de tres pruebas

Este diagrama de flujo proporciona una visión general de los principales requerimientos relacionados con el enfoque de tres pruebas, incluidos sus vínculos.

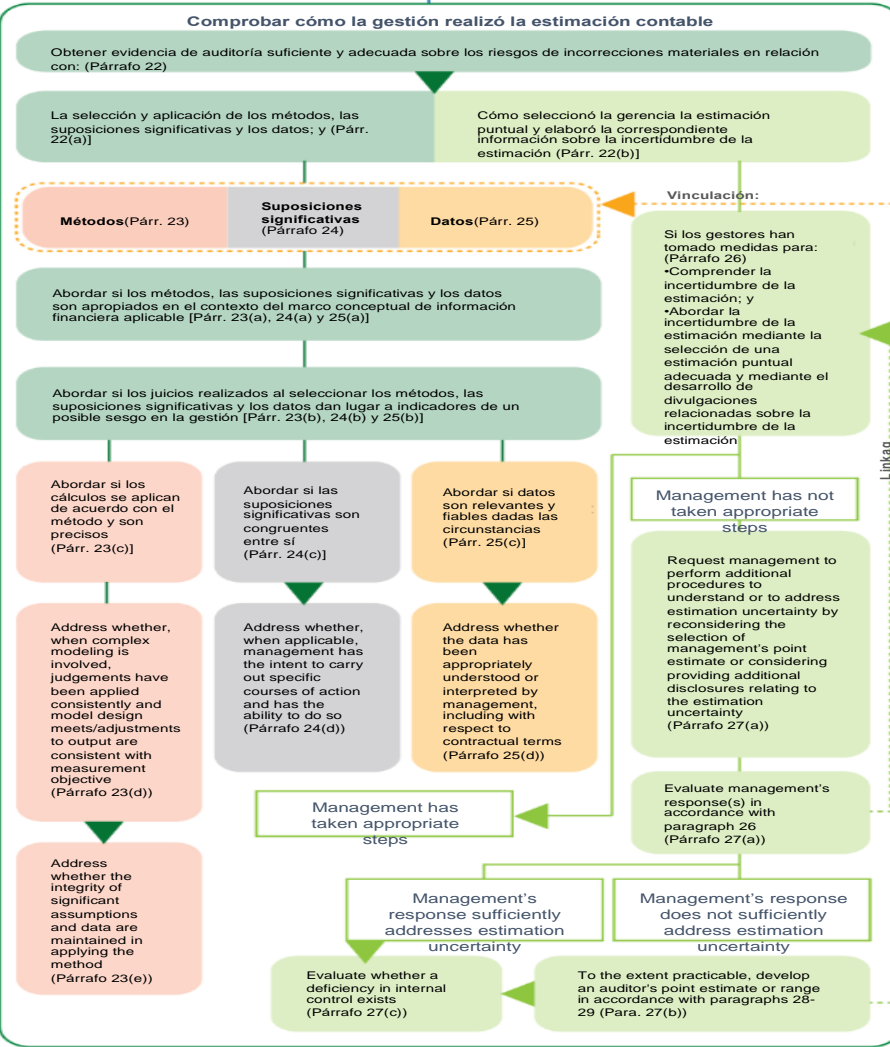


Incluir uno o más de los siguientes enfoques de comprobación en el diseño y la ejecución de los procedimientos de auditoría adicionales de forma que no estén sesgados hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria (Párr. 18) (*Nota 1)

Obtener evidencia de auditoría de eventos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor

Evaluar si las evidencias de auditoría son suficientes y adecuadas para hacer frente a los riesgos de incorrecciones materiales en relación con las estimaciones contables

Tener en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el evento y la fecha de medición pueden afectar a la relevancia de dicha evidencia de auditoría en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable. (Párrafo 21)



Desarrollar una estimación o rango de puntos del auditor

Evaluar si los métodos, las suposiciones o los datos utilizados son apropiados en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable.

Independientemente de si se utilizan los métodos, suposiciones o datos propios de la gestión o del auditor, los procedimientos de éste se diseñan y aplican para abordar los temas de los párrafos 23 a 25. (Párrafo 26)

Si el auditor desarrolla un rango de auditor: (Párrafo 29)

- Determinar que el rango incluye solo importes que están apoyados por suficientes evidencias de auditoría apropiadas y evaluados como razonables; y
- Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas sobre los riesgos evaluados de incorrección material en relación con la información sobre la incertidumbre en la estimación.

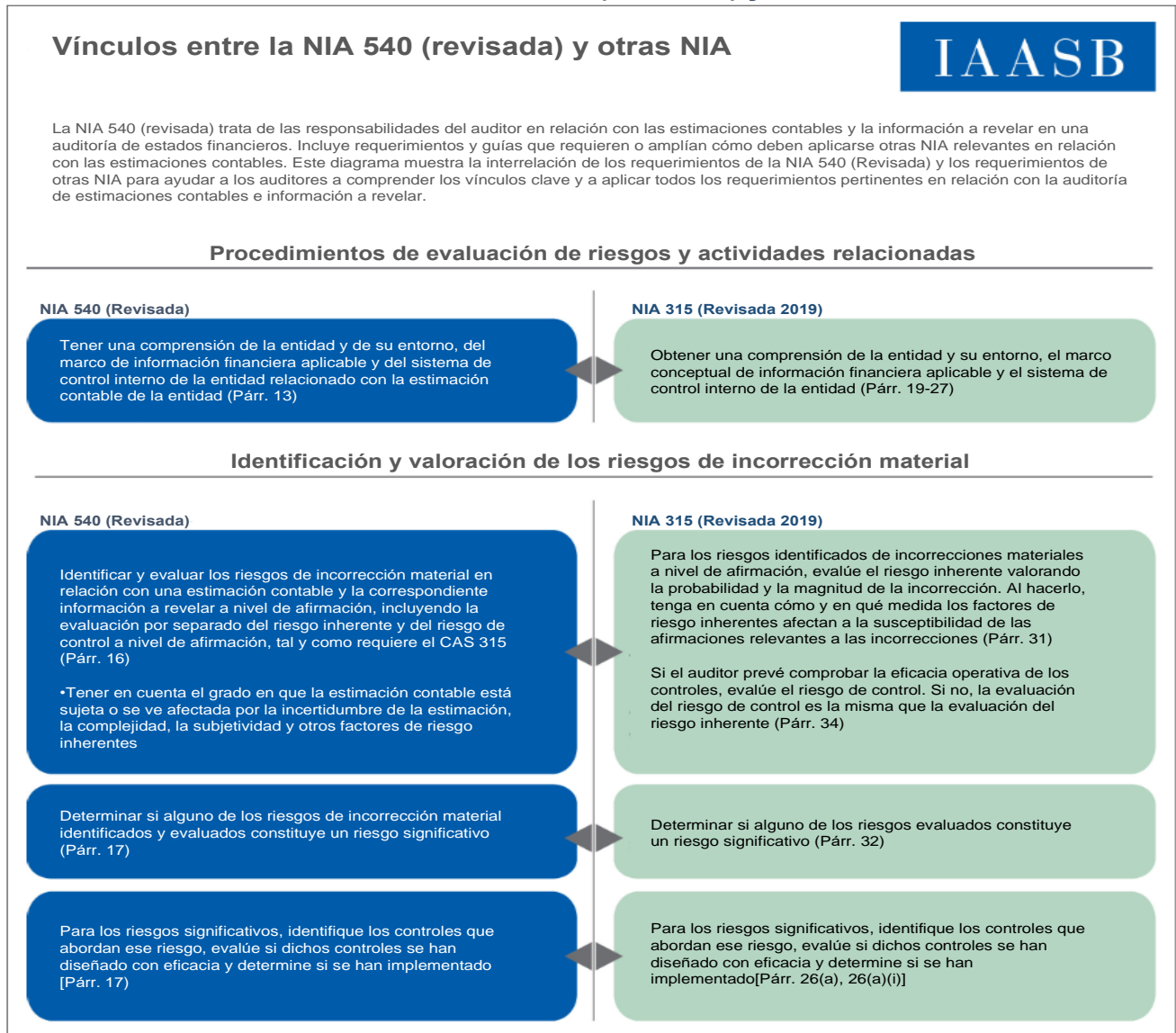
Linkage

*** Notas:** Escalabilidad

La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales del auditor se ven afectados, por ejemplo, por: (Párr. A84)

- Los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, que afectan a la amplitud de las pruebas de auditoría necesarias e influyen en el enfoque que el auditor selecciona para auditar una estimación contable.
- Las razones de los riesgos evaluados de incorrecciones materiales

Ilustración 4: Vínculos entre la NIA 540 (revisada) y otras NIA



Respuestas a la evaluación de riesgos de incorrecciones materiales

NIA 540 (Revisada)

Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de la afirmación, considerando las razones de la evaluación dada a dichos riesgos (Párr. 18)

Tener en cuenta que cuanto mayor sea el riesgo evaluado de incorrección material, más persuasiva deberá ser la evidencia de auditoría (Párr. 18)

Diseñar y realizar pruebas de eficacia de las operaciones de control sí: (Párr. 19)

- La evaluación por parte del auditor de los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de afirmación incluye la expectativa de que los controles están operando con eficacia; o bien
- Los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada a nivel de afirmación

Obtención de evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la confianza en la eficacia de un control (Párr. 19)

Para un riesgo significativo: (Párr. 20)

- Incluir las pruebas de los controles en el periodo actual si el auditor prevé confiar en los controles
- Incluir pruebas de detalles si el enfoque consiste solo en procedimientos sustantivos

NIA 330

Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales que respondan a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de la afirmación (Párr. 6)

Considerar las razones de la evaluación dada, incluidas la probabilidad y la magnitud de la incorrección debida a las características de las clases significativas de transacciones, el saldo contable o la información revelada, y la evaluación del riesgo de control (Párr. 7(a))

Obtener pruebas más convincentes cuanto mayor sea la evaluación del riesgo (Párr. 7(b))

Diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos para cada clase material de transacción, saldo contable e información a revelar (Párr. 18)

Diseñar y realizar pruebas de eficacia de las operaciones de control sí: (Párr. 8)

- El auditor prevé probar los controles; o
- los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada a nivel de afirmación

Obtener pruebas más persuasivas cuanto mayor sea la confianza en la eficacia de los controles (Párr. 9)

Si tiene intención de confiar en los controles de un riesgo significativo, pruebe los controles en el periodo actual (Párr. 15)

Para cada riesgo significativo, realice procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el enfoque de un riesgo significativo consista solo en procedimientos sustantivos, incluya pruebas de detalle (Párr. 21)

Respuestas a la evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales (Cont.)

NIA 540 (Revisada)

Enfoque de tres pruebas*

Obtener evidencias de auditoría de eventos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor (Párr. 21)

Comprobar cómo los gestores hicieron la estimación de contabilidad estimate (Párr. 22-27)

Desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (Párr. 28-29)

Cumplir los requerimientos pertinentes sobre evidencia de auditoría de la NIA 500 (Párr. 30)

Los requerimientos de los párrafos 21-29 de la NIA 540 (revisada) pueden ayudar a evaluar la idoneidad del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de acuerdo con el párrafo 8(c) de la NIA 500 (Párr. 30)

NIA 330

Independientemente de los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, diseñe y realice procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldos contables e información a revelar (Párr. 18)

NIA 500

Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Párr. 6)

Considerar la relevancia y fiabilidad de la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, incluida la información obtenida de una fuente externa y el trabajo de un experto de la gestión (Párr. 7-9)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría realizados

NIA 540 (Revisada)

Evaluar si las valoraciones de los riesgos de Incorrección material a nivel de afirmación siguen siendo adecuadas (Párr. 33(a))

Evaluar si las decisiones de la gestión relativas al reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar se ajustan al marco conceptual de información financiera aplicable (Párr. 33(b))

NIA 330

Evaluar si las valoraciones de los riesgos de Incorrección material a nivel de afirmación siguen siendo adecuadas (Párr. 25)

Evaluar si la presentación global de los estados financieros se ajusta al marco conceptual de información financiera aplicable (Párr. 24)

Considerar si los estados financieros presentan lo adecuado: (Párr. 24)
 • Clasificación y descripción de la información financiera y de las transacciones, eventos y condiciones subyacentes; y
 • Presentación, estructura y contenido de los estados financieros

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría realizados (Cont.)

NIA 540 (Revisada)

Evaluar si se han obtenido suficientes evidencias de auditoría apropiadas (Párr. 33(c))

Si no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada, evalúe las implicaciones para la auditoría o la opinión del auditor sobre los estados financieros (Párr. 34)

Tener en cuenta todas las pruebas obtenidas, ya sean corroborativas o contradictorias (Párr. 34)

Determina si las estimaciones contables y la información correspondiente son razonables en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable, o si están mal formuladas (Párr. 35)

Para un marco conceptual de presentación razonable, evaluar si la información a revelar logra una presentación razonable de los estados financieros (Párr. 36(a))

Para un marco conceptual de cumplimiento, evaluar si las informaciones reveladas son las necesarias para que los estados financieros no induzcan a error (Párr. 36(b))

NIA 330

Concluir si se han obtenido suficientes evidencias de auditoría apropiadas (Párr. 26)

NIA 705 (Revisada)

Modificar la opinión cuando los estados financieros no estén libres de incorrecciones materiales o cuando no sea posible obtener pruebas suficientes y apropiadas (Párr. 6)

Determinar el tipo de modificación de la opinión del auditor (Párr. 7-15)

Cumplir con la forma y el contenido requeridos del informe del auditor cuando se modifica la opinión (Párr. 16-29)

NIA 330

Considerar todas las evidencias de auditoría, independientemente de que parezcan corroborar o contradecir las afirmaciones de los estados financieros (Párr. 26)

Evaluar si la presentación global de los estados financieros se ajusta al marco conceptual de información financiera aplicable (Párr. 24)

NIA 700 (Revisada)

Para un marco conceptual de presentación razonable, evaluar si los estados financieros logran una presentación razonable (Párr. 14)

En un marco de cumplimiento, analice con los gestores si los estados financieros son engañosos (Párr. 19)



Representaciones escritas

NIA 540 (Revisada)

Solicitar manifestaciones por escrito a los gestores y, en su caso, a los encargados de la gobernanza (Párr. 37)

NIA 580

Solicitar manifestaciones por escrito a los gestores y, en su caso, a los encargados de la gobernanza (Párr. 6 y 9)

Comunicación con los encargados de la gobernanza, la gestión u otras partes relevantes

NIA 540 (Revisada)

Comunicarse con los encargados de la gobernanza, la gestión y otras partes relevantes según proceda (Párr. 38)

NIA 260 (Revisada)

Comunicar a los encargados de la gobernanza sus puntos de vista sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad (Párr. 16(a))

NIA 265

Comunicar por escrito a los responsables de la gobernanza las deficiencias significativas del control interno (Párr. 9)

Documentación

NIA 540 (Revisada)

- Documente los elementos clave de la comprensión de la entidad y su entorno, incluido el control interno relacionado con las estimaciones contables (Párr. 39(a))
- Documentar la vinculación de los procedimientos de auditoría adicionales con los riesgos evaluados de Incorrección material a nivel de afirmación (Párr. 39(b))
- Documentar las respuestas del auditor cuando la gestión no haya tomado las medidas adecuadas para comprender y abordar la Incertidumbre en la estimación (Párr. 39(c))
- Documentar los indicadores de un posible sesgo de la gestión en relación con las estimaciones contables, si los hubiera, y las implicaciones para la auditoría (Párr. 39(d))
- Documentar los juicios significativos a la hora de determinar si las estimaciones contables y la información correspondiente son razonables o están mal expresadas (Párr. 39(e))

NIA 230

Preparar documentación que sea suficiente para permitir que un auditor experimentado comprenda la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados y los temas significativos que hayan surgido (Párr. 8)

Registrar las características identificativas de los temas comprobados, quién realizó el trabajo, la fecha de finalización, quién revisó el trabajo y la fecha de la revisión (Párr. 9)

Documentar los temas significativos analizados con los encargados de la gobernanza, la gestión y otros (Párr. 10)

Documentar el modo en que el auditor abordó cualquier incongruencia identificada con una conclusión final sobre un tema significativo (Párr. 11)

Ilustración 5: Escalabilidad

Escalabilidad

Aunque la NIA 540 (Revisada) se aplica a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre de estimación variará sustancialmente. En consecuencia, la naturaleza, el calendario y el alcance de la evaluación de riesgos y los procedimientos de auditoría adicionales (**pruebas de controles** y **procedimientos sustantivos**) variarán en relación con el:

- Grado en que los factores de riesgo inherentes afectan a la probabilidad o magnitud de las incorrecciones.
- Evaluación por el auditor de los riesgos conexos de incorrecciones materiales

Grado de factores de riesgo inherentes

El grado en que la estimación contable está sujeta a factores de riesgo inherentes (incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad y otros):

En menor grado

Los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor y otros procedimientos de auditoría (**pruebas de controles** y **procedimientos sustantivos**) sería previsiblemente menos amplio.

Por ejemplo:

- Hay pocas transacciones u otros acontecimientos o condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables.
- Los requisitos de información financiera aplicables pueden ser sencillos de aplicar.
- Puede que no existan factores reguladores relevantes.
- Las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos por parte de la dirección.
- El proceso para realizar las estimaciones contables puede ser menos complejo.
- Menos actividades de control identificadas.
- La entidad dispone de un sistema de información sencillo con menos controles.

En mayor grado

Los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor y otros procedimientos de auditoría (**pruebas de controles** y **procedimientos sustantivos**) serían mucho más amplios.

Por ejemplo:

- La entidad tiene grandes cantidades de transacciones y/o se encuentra con otros eventos o condiciones que dan lugar a la necesidad de contabilidad estimaciones.
- Los requisitos de información financiera aplicables son complejos de aplicar.
- Existen factores reglamentarios pertinentes aplicables a la entidad.
- Las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos por parte de la dirección.
- El proceso para realizar la estimación contable implica modelos complejos.
- Se identifican muchas actividades de control
- La entidad dispone de un sistema de información sofisticado con controles más amplios

En menor grado **En mayor grado**

Es probable que los **procedimientos de evaluación de riesgos del auditor** sean menos extensos y se obtengan principalmente a través de indagaciones de la dirección con responsabilidades apropiadas para la gestión financiera, declaraciones y recorridos sencillos (por ejemplo, inspección y/u observación) del proceso de elaboración de la estimación contable por parte de la dirección

Los procedimientos de evaluación de riesgos del auditor son cuando el grado de incertidumbre de la medición era muy bajo.

Además, el auditor también puede llegar a la conclusión de que es necesario añadir competencias o conocimientos especializados (por ejemplo, mediante un miembro adicional del equipo o experto del auditor).

El auditor puede determinar que no es necesario realizar **pruebas de los controles**, o ha decidido no hacerlo.

El auditor puede determinar que los procedimientos por sí solos no bastan, por lo que será necesario realizar **pruebas de los controles**

Los **procedimientos sustantivos** del auditor responden a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de afirmación, teniendo en cuenta las razones de la evaluación dada a esos riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la valoración del riesgo inherente puede ser menor en función del grado en que la estimación contable esté sujeta a incertidumbre de estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. En consecuencia, las pruebas de auditoría deberán ser menos persuasivas. (Véase más adelante la valoración del auditor de los riesgos de incorrecciones materiales).

Los **procedimientos sustantivos** del auditor responden a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de afirmación, teniendo en cuenta las razones de la evaluación dada a esos riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la valoración del riesgo inherente puede ser mayor en función del grado en que la estimación contable esté sujeta a incertidumbre de estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes. En consecuencia, más persuasivas deben ser las pruebas de auditoría. (Véase más adelante la valoración del auditor de los riesgos de incorrecciones materiales).

Los riesgos evaluados de incorrección material afectan a la persuasión de las pruebas de auditoría necesarias y influir en el enfoque⁵ que seleccione el auditor para auditar una estimación contable. Las razones para la evaluación del riesgo inherente a nivel de afirmación pueden derivarse de uno o varios de los factores de riesgo inherentes a la estimación de la incertidumbre, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes:

Estimación contable	Incertidumbre de estimación	Complejidad	Subjetividad
Una estimación contable relacionada con la acumulación de primas	Más bajo – porque las primas se pagan a empleados poco después del cierre del periodo (y se conocen en el momento en que se preparan los estados financieros)	Inferior - porque es una acumulación directa	Más bajo - porque se pagó el importe

5 Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor incluirán uno o varios de los enfoques siguientes:

- a. Obtención de evidencia de auditoría a partir de eventos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor [véase el párrafo 21 de la NIA 540 (revisada)];
- b. Comprobación de cómo la dirección realizó la estimación contable [véanse los párrafos 22 - 27 de la NIA 540 (revisada)]; o bien
- c. Desarrollando una estimación puntual o un rango del auditor [véanse los párrafos 28 - 29 de la NIA 540 (revisada)]

Estimación contable	Incertidumbre de la estimación	Complejidad	Subjetividad
Una estimación contable relacionada con litigios	Mayor - porque el importe depende del resultado del litigio	Inferior - debido a evaluación propuesta por el asesor jurídico	Superior - debido a un único juicio crítico
Una estimación contable para una obsolescencia	Inferior - debido a la naturaleza del Inventario	Superior - porque hay un amplio rango de diferentes tipos de inventarios	Baja - porque poco juicio significativo es necesario
Estimaciones contables de las pérdidas crediticias esperadas/pasivos por contrato de seguro	Superior - debido a la incapacidad inherente de medirlos con precisión y el impacto de los otros factores de riesgo inherentes (que suelen ser muy complejos y subjetivos, por lo que aumentan el riesgo de estimación incertidumbre)	Mayor - porque las pérdidas crediticias esperadas/reclamaciones no pueden ser observadas directamente y pueden requerir el uso de un modelo complejo, que utiliza un complicado conjunto de datos históricos y suposiciones sobre evolución futura, en una variedad de entidades específicas escenarios que pueden ser difíciles de predecir	Mayor – porque se hacen juicios significativos realizadas sobre eventos futuros o condiciones

Escalabilidad - Auditorías de entidades más pequeñas

Además, cuando se fiscaliza una entidad más pequeña, pueden aplicarse otras consideraciones relacionadas con la escalabilidad⁶. Estas entidades suelen tener las siguientes características:

- Pocas líneas de negocio
- Transacciones poco complicadas y otros asuntos que afectan a las estimaciones contables y que sólo requieren un registro sencillo.
- Las estimaciones contables pueden generarse fuera de los libros mayor y auxiliar. Los controles sobre el desarrollo de las estimaciones contables pueden ser limitados. El propietario-gerente (o el director general de una organización sin ánimo de lucro) puede supervisar eficazmente la elaboración de las estimaciones contables, pero también puede tener más capacidad para anular los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El papel del propietario-gerente o del director general en la realización de las estimaciones contables que pueden tenerse en cuenta a la hora de identificar los riesgos de incorrecciones materiales y de considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

5 Véase el párrafo A22 de la NIA 540 (revisada).

La IFAC no se hace responsable de las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material contenido en esta publicación, ya sea por negligencia o por cualquier otro motivo.

El logotipo de la IFAC, "International Federation of Accountants" e "IFAC" son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en EE.UU. y otros países.

Copyright © 2022 por la Federación Internacional de Contables (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de la IFAC para reproducir, almacenar o transmitir este documento, o para hacer otros usos similares del mismo. Contacto: permissions@ifac.org.

Los Proyectos de Norma, Documentos de Consulta y otras publicaciones de la IFAC son publicados por la IFAC y están protegidos por derechos de autor.

Para más información, envíe un correo electrónico a kristyilluzzi@ifac.org.



529 Fifth Avenue, 6th Floor
Nueva York, NY 10017
www.ifac.org