

NAGA 540 (REVISADA)

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN 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 Naga	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2-3
Conceptos clave en esta Naga.....	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	13-15
Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material.....	16-17
Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material	18-30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración	32
Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33-36
Representaciones escritas.....	37
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, con la Administración o con otras partes pertinentes.....	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1–A7
Conceptos clave en esta Naga.....	A8–A13
Definiciones.....	A14–A18
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	A19–A63
Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material.....	A64–A80
Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material	A81–A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración	A133–A136
Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A137–A144
Representaciones escritas.....	A145
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, con la Administración o con otras partes relevantes	A146–A148

Documentación A149–A152

Anexo 1: Factores de riesgo inherente

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

La Naga 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la Naga 315 (Revisada 2019)¹, la Naga 330², la Naga 450³, la Naga 500⁴ y en otras NAGAs relevantes a ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de representaciones incorrectas en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la Administración cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando supuestos y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la Administración y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de representación incorrecta. (Ref: Apartados A1-A6, Anexo 1)
3. Aunque esta Naga es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de la evaluación del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta Naga varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la evaluación de los riesgos de representación incorrecta materiales relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de evaluación del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta Naga sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta Naga contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la presente Naga. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta Naga

4. La Naga 315 (Revisada 2019) requiere una evaluación separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de representación incorrecta material en las afirmaciones⁵. En el contexto de la Naga 540 (Revisada) y dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una representación incorrecta que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. En consecuencia, la evaluación del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la representación incorrecta y varía en un grado que se denomina el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)
5. Esta Naga hace referencia a requerimientos aplicables de la Naga 315 (Revisada 2019) y de la Naga 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:
 - Existen controles que requieren ser identificados según la Naga 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor requiere evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
 - Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.
6. La Naga 315 (Revisada 2019) requiere también una evaluación separada del riesgo de control al evaluar los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones. En la evaluación del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, su evaluación del riesgo de control es tal que la evaluación del riesgo de representación incorrecta material es la misma que la evaluación del riesgo inherente. (Ref: Apartado A10)

¹ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*

² NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*

³ NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*

⁴ NAGA 500, *Evidencia de auditoría*

⁵ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 31

7. Esta Naga resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la evaluación por el auditor del riesgo de control.
8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de representación incorrecta debido a sesgo de la Administración o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)
9. Esta Naga requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables⁶ de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o si contienen alguna representación incorrecta. A efectos de esta Naga, razonable de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)
 - la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de los supuestos y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
 - la selección de la estimación puntual de la Administración y
 - la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, alcance y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Definiciones

12. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estimación contable – Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)
 - (b) Estimación puntual o rango del auditor – Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la Administración. (Ref: Apartado A15)
 - (c) Incertidumbre en la estimación – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)
 - (d) Sesgo de la Administración – Falta de neutralidad de la Administración en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)
 - (e) Estimación puntual de la Administración – La cantidad determinada por la Administración como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
 - (f) Desenlace de una estimación contable – Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, tal y como requiere la Naga 315 (Revisada 2019)⁷ el auditor deberá

⁶ Véase también la NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c)

⁷ NAGA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

obtener un entendimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho entendimiento se deberán aplicar con el alcance necesario para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)

Obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno y del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

- (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
- (b) Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a representación incorrecta. (Ref: Apartados A24–A25)
- (c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
- (d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su entendimiento de los asuntos mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de un entendimiento del sistema de control interno de la entidad

- (e) La naturaleza y alcance de la supervisión y gobierno corporativo que la entidad ejerce sobre el proceso de preparación y presentación de información financiera de la Administración en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)
- (f) El modo en que la Administración identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la Administración. (Ref: Apartado A31)
- (g) El modo en que el proceso de evaluación del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)
- (h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:
 - (i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para clases de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad; y (Ref: Apartados A34–A35)
 - (ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la Administración:
 - a. Identifica los métodos, supuestos o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la Administración: (Ref: Apartados A36–A37)
 - i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
 - ii. selecciona los supuestos que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica los supuestos significativos; y (Ref: Apartados A40–A43)
 - iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
 - b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)
 - c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)
- (i) Controles identificados en el componente de actividades de control⁸ sobre el proceso de la Administración para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50–A54)
- (j) El modo en que la Administración revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

⁸ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)-(iv)

14. El auditor deberá revisar el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y alcance de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)
15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor deberá determinar si el equipo del trabajo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de evaluación del riesgo, identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material

16. Para identificar y evaluar el riesgo de representación incorrecta material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la evaluación por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la Naga 315 (Revisada 2019)⁹, el auditor deberá tener en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de representación incorrecta material y evaluar el riesgo inherente: (Ref: Apartados A64–A71)
 - (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
 - (b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
 - (i) La selección y aplicación del método, supuestos y datos al realizar la estimación contable o
 - (ii) la selección de la estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
17. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos de representación incorrecta material identificados y evaluados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo¹⁰. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que responden a dicho riesgo¹¹, evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y deberá determinar si han sido implementados¹². (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material

18. Como requiere la Naga 330¹³, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones¹⁴, teniendo en cuenta los motivos para la evaluación asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores deberán incluir uno o más de los siguientes enfoques:
 - (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);
 - (b) comprobar el modo en que la Administración realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o
 - (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tener en cuenta que, cuanto mayor sea la evaluación del riesgo de representación incorrecta material, más persuasiva tendrá que ser la evidencia de auditoría¹⁵. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)
19. Como requiere la Naga 330¹⁶, el auditor deberá diseñar y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:
 - (a) la evaluación por el auditor de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o
 - (b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

⁹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

¹⁰ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 32

¹¹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)

¹² NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

¹³ NAGA 330, apartados 6–15 y 18

¹⁴ NAGA 330, apartados 6–7 y 21

¹⁵ NAGA 330, apartado 7(b)

¹⁶ NAGA 330, apartado 8

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles deberán responder a los motivos de la evaluación del riesgo de representación incorrecta material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto más confíe en la eficacia de un control¹⁷. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán incluir pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle¹⁸. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor deberá evaluar si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de representación incorrecta material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la Administración realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la Administración realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán incluir procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de representación incorrecta material relacionados con: (Ref: Apartado A94)
- (a) la selección y aplicación del método, los supuestos significativos y los datos utilizados por la Administración al realizar la estimación contable y
 - (b) el modo en que la Administración seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tratar lo siguiente:
- (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
 - (d) cuando la aplicación del método por la Administración implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)
 - (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
 - (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y
 - (e) si se ha mantenido la integridad de los supuestos significativos y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Supuestos significativos

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los supuestos significativos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tratar lo siguiente:
- (a) si los supuestos significativos son adecuados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información

¹⁷ NAGA 330, apartado 9

¹⁸ NAGA 330, apartados 15 y 21

financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)

- (b) si los juicios realizados al seleccionar los supuestos significativos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración; (Ref: Apartado A96)
- (c) si los supuestos significativos son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con supuestos relacionados utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)
- (d) en su caso, si la Administración tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tratar lo siguiente:
- (a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)
 - (d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la Administración, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la Administración y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán tratar si, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, la Administración ha tomado las medidas oportunas para:
- (a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)
 - (b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)
27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la Administración no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor deberá: (Ref: Apartados A115–A117)
- (a) solicitar a la Administración que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la Administración o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la Administración de conformidad con el apartado 26;
 - (b) si el auditor determina que la respuesta de la Administración a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollar una estimación puntual o un 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, la comunicará de conformidad con la Naga 265¹⁹.

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la Administración y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán incluir procedimientos para evaluar si los métodos, supuestos o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, supuestos o datos de la Administración o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se deberán diseñar y aplicar para tratar los asuntos indicadas en los apartados 23-25. (Ref: Apartados A118–A123)
29. Si el auditor desarrolla un rango deberá:
- (a) determinar que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han

¹⁹ NAGA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno corporativo y a la Administración de la entidad*

sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)

- (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

- 30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de representación incorrecta material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor deberá cumplir los requerimientos aplicables de la Naga 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la Administración, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente Naga pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la Naga 500. En la evaluación del trabajo del experto de la Administración, la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el entendimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

- 31. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración

- 32. El auditor deberá evaluar si los juicios y las decisiones adoptados por la Administración al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración, el auditor deberá evaluar su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la Administración es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados

- 33. Al aplicar la Naga 330 a las estimaciones contables²⁰, el auditor deberá evaluar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)
 - (a) las evaluaciones de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración;
 - (b) las decisiones de la Administración relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y
 - (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- 34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor deberá tener en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria²¹. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá evaluar las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la Naga 705 (Revisada)²².

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen representaciones incorrectas.

- 35. El auditor deberá determinar si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o si contienen alguna representación incorrecta. La Naga 450²³ proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las representaciones incorrectas (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)

²⁰ NAGA 330, apartados 25–26

²¹ NAGA 500, apartado 11

²² NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²³ NAGA 450, apartado A6

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor deberá evaluar:
- (a) en el caso de un marco de presentación razonable, si la Administración ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación razonable en los estados financieros como un todo²⁴ o
 - (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error²⁵.

Representaciones escritas

37. El auditor deberá solicitar representaciones escritas de la Administración²⁶ y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre si los métodos, los supuestos significativos y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. El auditor también deberá considerar la necesidad de obtener representaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, los supuestos y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, con la Administración o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la Naga 260 (Revisada)²⁷ y de la Naga 265²⁸, se requiere que el auditor se comunice con los responsables del gobierno corporativo de la entidad o con la Administración sobre determinados asuntos, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, los asuntos a comunicar con respecto a las estimaciones contables y deberá tener en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de representación incorrecta material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunice con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinados asuntos. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría²⁹: (Ref: Apartados A149–A152)
- (a) elementos clave de su entendimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
 - (b) la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones³⁰, teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la evaluación atribuida a esos riesgos;
 - (c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la Administración no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
 - (d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y
 - (e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o si contienen alguna representación incorrecta.

²⁴ Véase también la NAGA 700 (Revisada), apartado 14.

²⁵ Véase también la NAGA 700 (Revisada), apartado 19.

²⁶ NAGA 580, *Representaciones escritas*

²⁷ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 16(a)

²⁸ NAGA 265, apartado 9

²⁹ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10

³⁰ NAGA 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 clases de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:
- Obsolescencia de las existencias.
 - Amortización de inmuebles y maquinaria.
 - Valoración de infraestructuras.
 - Valoración de instrumentos financieros.
 - Resultado de litigios pendientes.
 - Provisión para insolvencias.
 - Valoración de pasivos por contratos de seguro.
 - Obligaciones por garantías.
 - Pasivos por prestaciones de jubilación.
 - Pagos basados en acciones.
 - Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
 - Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
 - Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
 - Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

- A2. Un método es una técnica de medición empleada por la Administración para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de supuestos y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Supuestos y datos

- A3. Los supuestos implican juicios basados en información disponible sobre asuntos como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Un supuesto puede ser seleccionada por la Administración de un rango de alternativas adecuadas. Los supuestos, que pueden ser formulados o identificados por un experto de la Administración, se convierten en supuestos de la Administración cuando esta los utiliza al realizar una estimación contable.
- A4. A efectos de esta NAGA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la Administración. En caso contrario, tal información es un supuesto.
- A5. Entre los ejemplos de datos están:
- precios acordados en transacciones de mercado;
 - tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
 - precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
 - información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
 - un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir de tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Escalabilidad (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta Naga incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NAGA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de representación incorrecta, debido a fraude o error, de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles³¹. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. En la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones³², además de la incertidumbre en la estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la Naga 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a representación incorrecta. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, los supuestos o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de representación incorrecta debido a sesgo de la Administración, u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. En la evaluación del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. Cuando el auditor está considerando si comprobar la eficacia operativa de los controles, la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta Naga para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de “razonable” (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos y supuestos utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

³¹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

³² NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 31

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con clases de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con una clase de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como supuesto significativo para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o un supuesto (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

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

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de evaluación y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la evaluación de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la Administración (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de preparación y presentación de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la Administración aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la Administración intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la Administración aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

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

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 19–27 de la Naga 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinados asuntos acerca de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta Naga están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la Naga 315 (Revisada 2019).

Escalabilidad

A20. La naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría para obtener el entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, del alcance con que la o

los asuntos concretos son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de evaluación del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la Administración con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como sencillas observaciones del proceso de la Administración para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

- A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la Administración y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.
- A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:
- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
 - Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de representación incorrecta material, como al considerar el riesgo de sesgo de la Administración.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

- A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:
- la entidad ha realizado nuevas clases de transacciones;
 - se han modificado los términos de las transacciones o
 - han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de un entendimiento de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la Administración y, en su caso, con los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre el modo en el que la Administración ha aplicado los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este entendimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad³³.

- A25. En la obtención de ese entendimiento, el auditor puede intentar saber si:
- El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:
 - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
 - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la Administración de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
 - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, supuestos u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y

³³ NAGA 260 (Revisada), apartado 16(a)

- se han producido cambios en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de un entendimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la Administración para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de representación incorrecta material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de un entendimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y alcance de la información a revelar que puede ser relevante. Ese entendimiento proporciona al auditor una base para discutir con la Administración el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El sistema de control interno de la entidad.

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

A28. Al aplicar la Naga 315 (Revisada 2019)³⁴, el entendimiento por el auditor de la naturaleza y alcance de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la Administración para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de si:

- la Administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de 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 la dimensión de la entidad; y si las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

A29. El auditor puede obtener un entendimiento de si los responsables del gobierno corporativo de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la Administración ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la Administración, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la Administración ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la Administración cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la Administración para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de monitoreo emprendidas por la Administración. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

³⁴ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)

A30. La obtención de un entendimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno corporativo de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la Administración para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de supuestos con interrelaciones complejas;
- han tenido, o debieran haber tenido, un cambio en el método en los supuestos o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican supuestos significativos.

La aplicación por la Administración de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la Administración (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la Administración necesite contratar a un experto³⁵:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3³⁶.
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de evaluación del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

A33. Los asuntos que puede tener en cuenta el auditor al obtener un entendimiento del modo en que la Administración identificó y trata la susceptibilidad de representación incorrecta debido a sesgo de la Administración o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la Administración:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, supuestos y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un monitoreo de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un monitoreo de la necesidad de cambios en los métodos, en los supuestos significativos o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h)(i))

A34. Las clases de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son las mismas clases de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente

³⁵ NAGA 500, apartado 8

³⁶ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13, *Valoración del valor razonable*.

información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) de la Naga 315 (Revisada 2019). Al obtener el entendimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar clases de transacciones, hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la Administración no haya identificado. La Naga 315 (Revisada 2019) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de representación incorrecta material que la Administración no ha identificado, incluida la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de evaluación del riesgo por la entidad³⁷.

Identificación por la Administración de los métodos, supuestos y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

A36. Si la Administración ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la Administración tiene otro motivo válido.

A37. Si la Administración no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, supuestos y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

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

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método a ser utilizado en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La Administración puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la Administración, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019). Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener un entendimiento del modelo y de los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

- la manera en que la Administración determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
 - la solidez teórica del modelo;
 - la integridad matemática del modelo y
 - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos y supuestos utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos y supuestos que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

³⁷ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)

Supuestos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener un entendimiento de la manera en que la Administración ha seleccionado los supuestos utilizados en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la Administración y la documentación que sustenta la selección del supuesto. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones a ser utilizadas en la selección de un supuesto.
- El modo en que la Administración evalúa si los supuestos son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la Administración determina si los supuestos son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otros asuntos que están:
 - bajo el control de la Administración (por ejemplo, supuestos sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
 - fuera del control de la Administración (por ejemplo, supuestos sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de supuestos.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, los supuestos varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

- (a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.
- (b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre los supuestos que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del entendimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta el supuesto. Además, puede ser necesario que la Administración elija entre diferentes supuestos empleados por distintos participantes en el mercado.

A42. Los supuestos utilizados en la realización de una estimación contable se califican en esta Naga como supuestos significativos si una variación razonable en el supuesto afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en uno o varios supuestos utilizados al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el entendimiento por el auditor del modo en que la Administración selecciona los supuestos puede incluir el entendimiento de si la Administración:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de evaluación adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para evaluar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un entendimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

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

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener un entendimiento de la manera en la que la Administración selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.

- El modo en que la Administración evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la Administración entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Los asuntos que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la Administración tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo incluye, por ejemplo:

- Si la Administración identificó métodos alternativos, supuestos significativos o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la Administración consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en los supuestos significativos o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezcan el enfoque a ser empleado para seleccionar la estimación puntual de la Administración entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13³⁸ indica que, si se emplean varias técnicas de evaluación para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deberán evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y los supuestos utilizados en esos modelos, tales como:
 - supuestos desarrollados internamente o
 - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la Administración ha considerado supuestos alternativos.

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

- Información sobre los supuestos realizados sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la Administración más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste

³⁸ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 63

material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos y supuestos que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:

- la naturaleza del supuesto u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
 - la sensibilidad de los valores contables a los métodos y supuestos empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
 - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
 - una explicación de los cambios realizados en los supuestos pasados relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y los supuestos empleados en la determinación del rango.
 - La revelación de información específica como:
 - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
 - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
 - Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
 - Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Controles identificados sobre el proceso de la Administración para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la Administración que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar controles relevantes en relación con todos los aspectos del apartado 13(h)(ii).

A51. Como parte de la identificación de controles y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la Administración determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la Administración utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidos los supuestos o los datos empleados en su realización, por los niveles de Administración apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles. Por lo general, puede ser más difícil para la Administración diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente representaciones incorrectas materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente prevenidos, ignorados o eludidos por la Administración. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la Administración hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
 - cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI, en especial cuando las aplicaciones de TI no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
 - si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
 - la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
 - los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
 - cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
 - si la Administración tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
 - si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.
- A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la Naga 315 (Revisada 2019)³⁹.
- A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener un entendimiento de:
- la naturaleza y alcance de la utilización por la Administración de estimaciones contables;
 - el diseño e implementación de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, supuestos y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
 - los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
 - el modo en que se identifican, evalúan y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

- A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:
- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la Administración, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la Administración sea eficaz en el periodo actual.
 - Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
 - Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
 - Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la Administración o que puede ser un indicador de posible sesgo de la Administración. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores.
- A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el

³⁹ NAGA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

- A57. La Naga 240⁴⁰ requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de los supuestos de la Administración relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de evaluación del riesgo de conformidad con la presente Naga puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la Naga 240.
- A58. En base a la evaluación por el auditor de los riesgos de representación incorrecta material, por ejemplo, si el riesgo inherente se evalúa como más elevado para uno o varios riesgos de representación incorrecta material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de los supuestos significativos utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo, en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.
- A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de un entendimiento de los cambios habidos en los supuestos de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo un entendimiento de los desenlaces de supuestos (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la Administración que fundamenta la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en el periodo actual.
- A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una representación incorrecta. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una representación incorrecta si, por ejemplo, información que estaba a disposición de la Administración al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable⁴¹. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la Administración para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a evaluar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente evaluación del riesgo de control o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más persuasiva sobre esa cuestión. Muchos marcos de preparación y presentación de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen representaciones incorrectas y los que no, así como sobre el tratamiento contable requerido a seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

- A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del trabajo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo⁴²:
- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
 - El grado de incertidumbre en la estimación.
 - La complejidad del método o del modelo utilizados.
 - La complejidad de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
 - Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material.
 - La necesidad de aplicar el juicio sobre asuntos no especificadas en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
 - El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos y supuestos.

⁴⁰ NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 33(b)(ii)

⁴¹ NAGA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14

⁴² NAGA 220(Revisada), *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 25-26 y NAGA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

- La complejidad y alcance del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La naturaleza, momento y alcance de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

- A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en evaluación) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor⁴³.
- A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material (Ref: Apartados 4, 16)

- A64. Identificar y responder a los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.
- A65. El apartado A44 de la Naga 200 indica que las NAGAs, normalmente, se refieren a “los riesgos de representación incorrecta material” en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. La Naga 315 (Revisada 2019) requiere una evaluación por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones⁴⁴, incluidos los riesgos significativos, de conformidad con la Naga 330.
- A66. Al identificar los riesgos de representación incorrecta material y al evaluar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)⁴⁵, se requiere que el auditor tenga en cuenta los factores de riesgo inherente que afectan a la susceptibilidad de representación incorrecta de las afirmaciones y el modo en que lo hacen. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para:
- evaluarla probabilidad de existencia y la magnitud de la representación incorrecta (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la evaluación del riesgo inherente); y
 - determinar los motivos para la evaluación asignada a esos riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

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

- A67. Los motivos para la evaluación por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:
- (a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de supuestos sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.
 - (b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
 - (c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

- A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los

⁴³ NAGA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

⁴⁴ NAGA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

⁴⁵ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a)

factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

- A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a evaluar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de representación incorrecta material, a la evaluación de esos riesgos y, por último, a lo persuasiva que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos evaluados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.
- A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la evaluación por el auditor de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede evaluar o revisar la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones⁴⁶, independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a representación incorrecta relativa a la estimación contable. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede evaluar el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones.
- A71. La evaluación por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La evaluación del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control evaluado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se evalúa como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se evalúa por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

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

- A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:
- Si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable requiere:
 - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de preparación y presentación de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
 - La utilización de supuestos que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como supuestos con un periodo de pronóstico amplio, supuestos basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la Administración, o la utilización de supuestos interrelacionados.
 - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
 - El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
 - Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable) que la Administración:
 - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
 - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de evaluación que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

- A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de representación incorrecta porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.
- A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de representación incorrecta material que no sólo se refieran a si una estimación contable debiera o no reconocerse o a si debiera o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).
- A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en marcha. La Naga 570 (Revisada)⁴⁷ establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

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

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

- A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:
- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la Administración, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de representación incorrecta material. Puede existir mayor susceptibilidad de representación incorrecta material cuando la Administración ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
 - La naturaleza de la base de medición que impone el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de supuestos históricos y prospectivos, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de supuestos prospectivos. Del mismo modo, la evaluación de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

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

- A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:
- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
 - La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
 - La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, supuestos o datos

- A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, supuestos o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:
- El grado en que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de evaluación a utilizar en el método de estimación.

⁴⁷ NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*

- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la Administración aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la Administración. Por ejemplo, una estimación contable que contiene supuestos prospectivos puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la Administración.

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

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a representaciones incorrectas debidos a sesgo de la Administración o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de representación incorrecta debido a un sesgo de la Administración o a fraude, lo que puede producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La Administración puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la Administración, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una representación incorrecta. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y evaluación de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La evaluación por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de representación incorrecta material identificados y evaluados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material

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

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varios supuestos para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada supuesto.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la Administración como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones⁴⁸. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La Naga 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo realizada por el auditor⁴⁹. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la evaluación del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Escalabilidad

A84. La naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos evaluados de representación incorrecta material, los cuales afectan a lo persuasiva de la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos evaluados de representación incorrecta material relacionados con las afirmaciones de existencia o evaluación pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos evaluados de representación incorrecta material.

⁴⁸ NAGA 500, apartado A5

⁴⁹ NAGA 330, apartados 7(b) y A19

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartado 19)

- A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la Administración, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.
- A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y alcance de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:
- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
 - la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente evaluado y lo firme que es el gobierno corporativo de la entidad;
 - la importancia de determinados controles para los objetivos y procesos generales de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
 - el monitoreo de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
 - la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
 - la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
 - la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
 - la evidencia de que se realizan las actividades de control.

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

- A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la Administración hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:
- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
 - Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

- A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

- A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos

sustantivos, la Naga 330⁵⁰ requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente Naga sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o supuestos.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de supuestos utilizados con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

- A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de representación incorrecta material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.
- A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.
- A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, requiere cumplir lo dispuesto en la Naga 560. La Naga 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado⁵¹ todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros⁵². Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la Naga 560.

Comprobación del modo en que la Administración realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

- A94. Comprobar el modo en que la Administración realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:
- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la Administración en el periodo actual es adecuado.
 - La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
 - El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la Administración realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
 - La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la Administración realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, supuestos significativos y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartados 23(a), 24(a), 25(a))

- A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en un supuesto significativo o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si los supuestos significativos no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con supuestos relacionados utilizados en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la Administración sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la Administración la adecuación de los supuestos utilizados.

⁵⁰ NAGA 330, apartado 21

⁵¹ NAGA 560, apartado 6

⁵² NAGA 560, apartado 8

Indicadores de sesgo de la Administración (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la Administración y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, los supuestos y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la Administración para una determinada estimación contable puede ser cuando la Administración ha desarrollado un rango adecuado para varios supuestos diferentes, y en cada caso el supuesto utilizado se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartado 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la Administración para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de evaluación disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la Administración ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la Administración ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar representaciones incorrectas en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la Administración. (véanse también los apartados A133–A136)

Estos asuntos son importantes cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

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

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos y supuestos adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos y supuestos en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de evaluación, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la Administración utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
 - la solidez teórica del modelo;
 - la integridad matemática del modelo;
 - la exactitud e integridad de los datos y de los supuestos del modelo; y
 - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la Administración emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

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

A100. Puede ocurrir que la Administración haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones (“overlays”). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al

resultado del modelo, en su caso, reflejan los supuestos que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de los supuestos significativos y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de los supuestos significativos y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos y supuestos en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos y supuestos y originar representaciones incorrectas. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos y supuestos están sujetos a todos los cambios previstos por la Administración y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Supuestos significativos (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los supuestos significativos de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la Administración para la selección del supuesto;
- si el supuesto es adecuado dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de un supuesto con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar representaciones incorrectas materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la Administración (véanse los apartados A133–A136).

A103. La Administración puede evaluar supuestos o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintos supuestos. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes supuestos 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 Administración como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del entendimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido un entendimiento de supuestos utilizados en otras áreas de negocio de la entidad. Esos asuntos pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, supuestos en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del trabajo ha realizado otros trabajos para la entidad, la Naga 315 (Revisada 2019)⁵³ requiere que considere si la información obtenida de esos otros trabajos es relevante para la identificación de riesgos de representación incorrecta material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de los supuestos significativos entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de los supuestos significativos de acuerdo con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la Administración para llevar a cabo determinadas actuaciones. La Administración con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y alcance de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la Administración es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la Administración en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la Administración sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían

⁵³ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 15(b)

afectar a la viabilidad de las actuaciones de la Administración.

- Consideración de si la Administración ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de preparación y presentación de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la Administración al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que los supuestos significativos reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

Datos (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la Administración para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a representaciones incorrectas en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la Administración (véanse los apartados A133–A136).

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

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la Naga 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor⁵⁴.

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

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
 - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
 - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la Administración.

Selección de una estimación puntual por la Administración y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la Administración para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la Administración ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la Administración:

- (a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la evaluación del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;
- (b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de representación incorrecta material y ha tratado el potencial de representación incorrecta mediante la aplicación de:
 - (i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y

⁵⁴ NAGA 500, apartado 9

- (ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la Administración, y
- (c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Los asuntos que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la Administración y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de evaluación utilizados fueron adecuados y completos.
- Los supuestos se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la Administración se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la Administración pueden incluir:

- Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establece la estimación puntual a ser utilizado después de considerar los desenlaces y supuestos alternativos, o impone un método de medición concreto, si la Administración ha seguido los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la Administración ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la Administración sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación⁵⁵.
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir asuntos como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como supuestos prospectivos significativos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de preparación y presentación de información financiera para lograr una presentación razonable, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de representación incorrecta material se valoren como más altos y, en consecuencia, más persuasiva tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la Administración y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o si contienen alguna representación incorrecta.

⁵⁵ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 92

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría⁵⁶.

Cuando la Administración no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la Administración no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la Administración que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de supuestos alternativos o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre los asuntos que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la Administración.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la Administración, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la Administración y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la Administración en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la Administración para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la Administración y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la Administración.
- Existen fuentes alternativas de supuestos o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La Administración no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces y supuestos alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la Administración, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la Administración, pero desarrollando supuestos o fuentes de datos alternativos a las que utilizó la Administración.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando supuestos alternativos a las que utilizó la Administración.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar supuestos relevantes.

⁵⁶ NAGA 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.
- A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinado supuesto o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de representación incorrecta material).
- A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, supuestos o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, supuestos y datos de la Administración. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propios supuestos para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la Administración, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la Administración en la selección de los supuestos significativos utilizados en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración.
- A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.
- A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros como un todo, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta Naga, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de representación incorrecta material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la Administración o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas

- A127. Como se expone en la Naga 500⁵⁷, la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
 - Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
 - Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, supuestos o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, supuestos o datos aplicados.

⁵⁷ NAGA 500, apartado A35

- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A43 de la Naga 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

- si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;
- cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;
- cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan los supuestos que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y
- cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:
 - proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;
 - es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y
 - refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, supuestos y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos y supuestos por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos y supuestos cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A44 de la Naga 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la Administración

A130. Los supuestos relativos a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la Administración se convierten en supuestos de la Administración cuando ésta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta Naga a esos supuestos.

A131. Si el trabajo de un experto de la Administración implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta Naga pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la Naga 500.

Organizaciones de servicios

A132. La Naga 402⁵⁸ trata de la obtención de un entendimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de representación incorrecta material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la Naga 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NAGA.

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

A133. El sesgo de la Administración puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la Administración, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la Administración en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la Administración.

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

⁵⁸ NAGA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

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

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de representación incorrecta material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración no constituyen en sí mismos representaciones incorrectas a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una representación incorrecta más que simplemente un indicador de sesgo de la Administración.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la evaluación del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la Administración en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, como un todo, están exentos de representaciones incorrectas materiales, como analiza la Naga 700 (Revisada)⁵⁹.

A136. Adicionalmente, en aplicación de la Naga 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la Administración al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una representación incorrecta material debido a fraude⁶⁰. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la representación incorrecta intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravaluar o sobrevaluar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus evaluaciones del riesgo, en particular la evaluación de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, la oportunidad de realización o el alcance de otros procedimientos de auditoría planificados⁶¹. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una evaluación de riesgo de representación incorrecta material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la evaluación del riesgo de representación incorrecta material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁶².

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

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen representaciones incorrectas (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la Administración y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna representación incorrecta:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros como un todo (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes

⁵⁹ NAGA 700 (Revisada), apartado 11

⁶⁰ NAGA 240, apartado 33(b)

⁶¹ NAGA 330, apartado A62

⁶² Véase también la NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

incluidos en el rango.

- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la Administración. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la Administración constituye una representación incorrecta.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la Administración. En estas circunstancias, la representación incorrecta es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la Administración y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la Administración y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la Administración realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación general, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o si contienen alguna representación incorrecta.

A142. La Naga 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar⁶³ y cuándo las representaciones incorrectas en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude⁶⁴.

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de presentación razonable, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación razonable⁶⁵ incluye la consideración de la presentación general, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación razonable. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación razonable. Si la Administración no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales.

A144. La Naga 705 (Revisada)⁶⁶ proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la Administración en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Representaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las representaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir representaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la Administración.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, supuestos y datos utilizados por la Administración para realizar la estimación contable.
- De que los supuestos reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la Administración de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la Administración respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable es adecuada.

⁶³ NAGA 450, apartado A17

⁶⁴ NAGA 450, apartado A22

⁶⁵ NAGA 700 (Revisada), apartado 14

⁶⁶ NAGA 705 (Revisada), apartados 22 -23

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, con la Administración o con otras partes pertinentes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la Naga 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar⁶⁷. El Anexo 2 incluye asuntos específicos relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad.

A147. La Naga 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno corporativo de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría⁶⁸. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

- (a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, supuestos y datos;
- (b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;
- (c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y
- (d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar entendimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación incorrecta material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La Naga 315 (Revisada 2019)⁶⁹ y la Naga 330⁷⁰ proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su entendimiento de la entidad, sus evaluaciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos evaluados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la Naga 230.⁷¹ En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su entendimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos evaluados de representación incorrecta material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno corporativo de la entidad y con la Administración.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones, de conformidad con la Naga 330, la presente Naga requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la evaluación atribuida a esos riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la evaluación por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la Administración implica un modelo complejo, si los juicios de la Administración se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, supuestos significativos o datos se ven afectados por un mayor grado de

⁶⁷ NAGA 260 (Revisada), apartado 16(a)

⁶⁸ NAGA 265, apartado 9

⁶⁹ NAGA 315 (Revisada), apartados 38 y A237–A241

⁷⁰ NAGA 330, apartados 28 y A65

⁷¹ NAGA 230, apartado 8(c)

complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de evaluación de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la Naga 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la Administración, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta Naga para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado un entendimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la Administración;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la Administración y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta Naga requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, supuestos o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.
2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una representación incorrecta material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de evaluación. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se requiere realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos y supuestos adecuados. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la Administración, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de evaluación influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta Naga como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de evaluaciones relevantes.
5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debiera tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles representaciones incorrectas más que de incertidumbre en la estimación.
6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.
7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a supuestos actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:
 - Existen muchos atributos de evaluación con muchas interrelaciones no lineales.
 - La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de evaluación requiere múltiples conjuntos de datos.
 - Se requieren más supuestos en la realización de la estimación contable, o cuando los supuestos requeridos están interrelacionados.
 - Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.
9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de evaluación basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de un supuesto o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.
10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la Administración tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la Administración en relación con:
 - conceptos y técnicas de evaluación que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
 - los atributos de evaluación subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
 - la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.
11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:
 - (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.
 - (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de un supuesto, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.
 - (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un entendimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al entendimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de evaluación. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.
13. Por lo general, se requiere el juicio de la Administración para la determinación de algunas o de todos los siguientes asuntos, en las que a menudo está presente la subjetividad:

- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de evaluación a ser utilizados en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
 - en la medida en que los atributos de evaluación sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
 - en la medida en que los atributos de evaluación no sean observables, los supuestos o rangos de supuestos que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
 - el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la Administración, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y
 - la selección de la estimación puntual de la Administración y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
14. Formular supuestos acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el entendimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.
15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular supuestos para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran supuestos sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.
16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular supuestos tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.
17. Es posible que la Administración necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.
18. El alcance y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la Administración en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la Administración, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la Administración o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes y supuestos que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de supuestos y para seleccionar la estimación puntual de la Administración y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.
20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la Administración, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debiera estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles representaciones

incorrectas más que fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos y supuestos que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos y supuestos sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).
22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, logre una presentación razonable (es decir, completa, neutra y exento de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la Administración adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que trata esos asuntos. Por ejemplo, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la Administración. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen razonable en las circunstancias.
23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen razonable del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

Los asuntos sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

- (a) El modo en que la Administración identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.
- (b) Riesgos de representación incorrecta material.
- (c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros como un todo.
- (d) El entendimiento de la Administración (o su falta de entendimiento) con respecto a la naturaleza y alcance de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.
- (e) Si la Administración ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.
- (f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la Administración.
- (g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- (h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la Administración.
- (i) Si se ha producido o se debiera haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.
- (j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.
- (k) Si los métodos utilizados por la Administración para la realización de estimaciones, incluido cuando la Administración ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- (l) La naturaleza y las consecuencias de los supuestos significativos utilizados en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de los supuestos.
- (m) Si los supuestos significativos son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con supuestos relacionados utilizados en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.
- (n) Cuando sea relevante para la adecuación de los supuestos significativos o para la adecuada aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, si la Administración tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.
- (o) El modo en que la Administración ha considerado los supuestos o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la Administración haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.
- (p) Si los datos y los supuestos significativos utilizados por la Administración en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- (q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.
- (r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a evaluaciones realizadas por la Administración o por un experto de la Administración.
- (s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la Administración o un experto de la Administración con respecto a evaluaciones.

- (t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.
- (u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.
- (v) Si las decisiones de la Administración relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.