

**NIA 540 (Revisada) Implementación –
Ejemplos simples y complejos
Mayo 2020**



NIA 540 (Revisada) Implementación – Ejemplos

Esta publicación ha sido preparada por un Grupo de Trabajo del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) siguiendo con la aprobación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*. Leer esta publicación no es un sustituto para la lectura de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ni enmienda o invalida las NIA, cuyos textos son los únicos autorizados. Los ejemplos incluyen explicaciones de cómo ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada) pueden aplicarse pero no representan la documentación de auditoría que se preparará.

Introducción

Los siguientes ejemplos están diseñados para ilustrar como un auditor abordaría ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada), y han sido desarrollados para asistir al auditor en el conocimiento de cómo puede aplicarse la NIA 540 (Revisada):

<p>1. Estimación contable simple – Provisión para deterioro de inventarios</p>	<p>El ejemplo 1 ilustra cómo un auditor puede abordar los requerimientos seleccionados de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de la auditoría de estados financieros de una entidad, con estimaciones contables relativamente simples.</p>
<p>2. Estimación contable compleja – Provisión para deterioro de propiedades, planta y equipo</p>	<p>El ejemplo 2 ilustra cómo un auditor puede abordar los requerimientos seleccionados de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de la auditoría de estados financieros de una entidad que incluyen estimaciones contables más complejas.</p>

Los ejemplos ilustran estimaciones contables con diferentes características y grados de complejidad. Cada ejemplo ilustra una selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada). No todos los requerimientos son abordados en cada ejemplo, ni cubren todas las partes de los requerimientos que han sido seleccionados. Los requerimientos seleccionados en cada ejemplo varían para ilustrar diferentes aspectos de la NIA 540 (Revisada) y para enfocarse en los requerimientos que son más relevantes para el ejemplo.

Estos ejemplos utilizan el siguiente formato:

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada)	Conocimiento y enfoque del auditor
<p>Esta columna contiene extractos de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada). No sustituye la lectura de la norma y no contiene los objetivos, definiciones y la guía de aplicación que son necesarios para aplicar los requerimientos correctamente.</p>	<p>Esta columna proporciona ejemplos de cómo el auditor podría responder a los requerimientos, incluida la descripción de los procedimientos que se realizaron y los posibles resultados. No pretende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cubrir otros posibles resultados; • describir cada procedimiento que pueda ser posible que cumpla con el requerimiento pertinente; o • abordar todas las consideraciones relevantes de la segunda columna.

Se pretende que estos ejemplos se lean conjuntamente para demostrar cómo el esfuerzo de trabajo de un auditor, para cumplir con los requerimientos de la NIA 540 (Revisada), puede reducirse y ampliarse cuando se auditan estimaciones contables simples y complejas, respectivamente. Por ejemplo, el esfuerzo de trabajo de un auditor para obtener un conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, puede reducirse relativamente al auditar estimaciones contables simples en lugar de complejas. Además, el auditor puede determinar que no se requieren habilidades especializadas, o que hay menos hipótesis significativas, o que el método aplicable no involucra un modelo, al auditar estimaciones contables simples.

Ejemplos no incluidos en esta publicación

Se han desarrollado ejemplos adicionales para ilustrar cómo un auditor puede abordar los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de estimaciones contables más complejas, tal como las relacionadas con las pérdidas crediticias esperadas.

Ejemplo 1 – Aplicación de aspectos seleccionados de la NIA 540 (Revisada) a la provisión para deterioro de inventarios

Antecedentes

La entidad vende tres tipos de cámaras: profesional, aficionados y de consumo. Los artículos de cámaras profesionales son costosos y la entidad tiene pequeñas cantidades de inventario. Los artículos de cámaras para aficionados tienen un precio medio y la entidad tiene comparativamente grandes cantidades de inventario. Los artículos de las cámaras de consumo son relativamente baratos y la entidad tiene grandes cantidades de inventario. Debido a la rápida naturaleza cambiante de la industria de bienes fotográficos de consumo y de aficionados, la introducción de modelos nuevos puede dificultar la venta de modelos más antiguos. Además, las mejoras en las cámaras integradas en los teléfonos móviles están reduciendo las ventas de las cámaras de consumo. Cuando las ventas de modelos particulares disminuyen, la dirección de la entidad auditada reduce el precio de venta para tratar de vender los inventarios de lento movimiento. Estos descuentos pueden incrementarse con el tiempo, si se considera necesario, para lograr ventas. Al final del año, la dirección evalúa y prevé el deterioro del inventario con fundamento en cambios en la demanda de los clientes, desarrollos tecnológicos u otros factores económicos.

Para este ejemplo, el marco de información financiera aplicable requiere que el inventario se valúe al costo o al valor neto de realización, el menor.² El importe de cualquier baja de inventarios al valor neto realizable y todas las pérdidas de inventarios se reconocen como un gasto en el periodo en el que ocurre la baja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de cualquier baja de inventarios, derivada de un aumento del valor neto de realización, se reconoce como una reducción de los gastos en el período en el que se produce la reversión.³ El marco de información financiera aplicable requiere información a revelar sobre las políticas contables adoptadas en la medición de los inventarios, incluida la fórmula de costo utilizada, el monto de cualquier baja de inventarios reconocida como un gasto en el período y el importe de cualquier reversión de cualquier baja que se reconozca como una reducción en la cantidad de inventarios reconocidos como gastos en el período, entre otros.⁴

La entidad no opera en un sector regulado.

² Por ejemplo, Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, *Inventarios*, apartado 9.

³ Por ejemplo, NIC 2, apartado 34.

⁴ Por ejemplo, NIC 2, apartado 36.

Aplicación de la NIA 540 (Revisada)

La siguiente tabla proporciona ejemplos del conocimiento y enfoque del auditor que pueden seguirse en relación con los requerimientos seleccionados de la NIA 540 (Revisada). No aborda todos los requerimientos de la norma. También puede haber otros factores que son relevantes en las circunstancias específicas de un encargo de auditoría de una entidad similar (por ejemplo, descuentos de precios de proveedores y o, los efectos de los movimientos de las divisas sobre los precios de bienes importados).

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	
<p>13. Al obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),⁷ el auditor deberá obtener un conocimiento de las siguientes cuestiones relacionadas con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento se realizarán en la medida necesaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A19–A22)</p>	<p>El auditor lleva a cabo procedimientos de valoración de riesgos para obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido lo siguiente sobre las estimaciones contables de la entidad en su conjunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • leer los papeles de trabajo de auditoría del período anterior y los estados financieros del período anterior; • examinar las minutas de las reuniones del Consejo y del Comité; • indagaciones con la dirección que cuente con las responsabilidades apropiadas sobre los estados financieros; y • realizar recorridos sencillos del proceso de la dirección para realizar la estimación de la provisión.
<p><i>La entidad y su entorno</i></p> <p>(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones</p>	<p>El auditor identifica que el valor de algunas cámaras en poder de la entidad puede sufrir deterioro. Como resultado, puede haber una necesidad para, o cambios en, una provisión por deterioro de inventario (es decir, una estimación contable) para registrar el deterioro de los inventarios al costo o al valor neto de realización, el más bajo.</p>

⁵ Véase la guía de aplicación aplicable.

⁶ Esto pretende ilustrar los posibles resultados para estos ejemplos - no ilustra todos los posibles resultados.

⁷ NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 y 20–21.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>contables que deben ser reconocidas o reveladas en los estados financieros. (Ref.: Apartado A23)</p>	
<p>(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a las estimaciones contables (incluido el criterio de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de información a revelar aplicables); y como aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido como las transacciones y otros eventos o condiciones son afectadas o están sujetas a los factores inherentes del riesgo. (Ref.: Apartados A24–A25)</p>	<p>En relación con los inventarios y el deterioro, el auditor obtiene un conocimiento del marco de información financiera aplicable a través de la lectura de las normas de contabilidad aplicables.</p> <p>Con relación a cómo aplican los requerimientos del marco en el contexto de la entidad auditada y como se ven afectados por los factores de riesgo inherente, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obtiene un conocimiento acerca del sector minorista de cámaras y las condiciones comerciales desde el inicio del período que se audita hasta el momento actual mediante la investigación de publicaciones comerciales; • realiza indagaciones con la dirección que tiene la responsabilidad de la preparación de los estados financieros, el control de inventarios, la compra de productos y la mercadotecnia; y • realiza recorridos sencillos del proceso de la dirección para realizar la estimación de la provisión. <p>El auditor determinó que la aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la provisión de la entidad para el deterioro de inventarios debe ser sencilla. La naturaleza y circunstancias del negocio significan que realizar la estimación de la provisión y la información a revelar por el deterioro del inventario no requieren de métodos o modelos complejos. Los factores de riesgo inherentes relevantes incluyen la incertidumbre en la estimación relacionada con las condiciones del mercado y el posible impacto en el precio de las cámaras y la subjetividad de las hipótesis de la dirección al hacer la estimación de la provisión, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera.</p> <p><i>[Nota: La valoración del riesgo inherente se aborda en el apartado 16 de la NIA 540 (Revisada) siguiente.]</i></p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(c) Los factores reglamentarios relevantes para las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos regulatorios aplicables a la supervisión prudencial. (Ref.: Apartado A26)</p>	<p>Habiendo considerado su propio conocimiento, la orientación disponible de la industria y las discusiones con la dirección, el auditor determinó que no existen factores regulatorios relevantes para la provisión del deterioro de inventarios de la entidad.</p>
<p>(d) La naturaleza de las estimaciones contables y la información a revelar aplicables, que el auditor espera incluir en los estados financieros de la entidad, con base en la comprensión del auditor de las cuestiones en los apartados 13 (a) - (c) anteriores. (Ref.: Apartado A27)</p>	<p>El auditor obtuvo este conocimiento con base en los resultados de los procedimientos realizados en respuesta al apartado 13(a)-(c) anterior, identificando que sería necesaria una provisión por deterioro del inventario.</p> <p>El auditor determinó la naturaleza esperada de la estimación contable y de la información a revelar relacionada que se incluirá en los estados financieros de la entidad de conformidad con los requerimientos para la provisión de deterioro del inventario establecidos en el marco de información financiera aplicable (es decir, determinando el menor entre el costo y el valor neto de realización de conformidad con la NIC 2). El conocimiento de la información a revelar de los estados financieros del periodo anterior, con respecto a la provisión de la entidad para el deterioro del inventario, también ayuda a formar esta expectativa.</p>
<p><i>El control interno de la entidad</i></p> <p>(e) La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno que la entidad ha implementado sobre el proceso de información financiera de la dirección aplicable a las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A28–A30)</p>	<p>El auditor determinó a través de la observación y de indagaciones que el propietario del negocio está involucrado en las operaciones diarias y supervisa a los empleados responsables del inventario y al contador, quien estima la provisión para el deterioro del inventario.</p>
<p>(f) Cómo la dirección identifica la necesidad de habilidades o conocimiento especializadas y cómo lo aplica, en relación con las estimaciones</p>	<p>El auditor determinó a través de indagaciones que la dirección concluyó que no hay necesidad de habilidades o conocimientos especializados más allá de los propios, ya que tienen un conocimiento profundo de los productos con los que comercian y da seguimiento a la evolución del mercado.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>contables, incluso con respecto al uso de un experto de la dirección. (Ref.: Apartado A31)</p>	
<p>(g) Cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A32–A33)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección no tiene un proceso formal de valoración de riesgos y considera que esto no es inusual para un negocio de ese tamaño y naturaleza.</p>
<p>(h) El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, incluido:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) las clases de transacciones, eventos y condiciones que son importantes para los estados financieros y que dan lugar a la necesidad o cambios en las estimaciones contables e información a revelar aplicable; y (Ref.: Apartados A34–A35) (ii) Para esas estimaciones contables y la información a revelar aplicable, cómo la dirección: <ul style="list-style-type: none"> a. identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes, y la necesidad de cambios en ellos, que sean apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la forma en que la dirección: (Ref.: Apartados A36–A37) 	<p>El auditor determinó que cada cámara tiene un número de serie y que se puede rastrear hasta una factura de compra. Se puede identificar específicamente el costo de cada cámara. Este costo lo registra el sistema contable cuando se reciben las mercancías.</p> <p>Al determinar la valuación de la provisión por el deterioro del inventario, la dirección utiliza su juicio y su experiencia de la industria, así como las condiciones comerciales actuales de su propio negocio y el conocimiento de los precios y descuentos de sus competidores, para identificar las categorías y modelos de cámaras que pueden ser de lento movimiento y establecer un valor de realización estimado, apropiado para estas cámaras.</p> <p>Un miembro del personal con menor experiencia, supervisado por la dirección, mantiene una hoja de cálculo que se actualiza semanalmente para registrar los precios que sus competidores establecen para los diferentes modelos de cámaras. Esto incluye otros minoristas con instalaciones en un radio de 20 millas y una selección de sitios web para otros minoristas que ofrecen las cámaras a la venta con garantías oficiales de los agentes locales de los fabricantes. (Las cámaras se pueden obtener en línea sin garantías oficiales. Sin embargo, la dirección reconoce que no pueden competir en precio con ellos y no los incluyen en los datos recopilados).</p> <p>En relación con la incertidumbre en la estimación, el auditor determinó que la dirección considera los montos de los descuentos que se ofrecerán y si es posible que sea necesario aumentarlos en etapas a lo largo del tiempo, para finalmente vender todos los inventarios mantenidos al final del año y no tener que desechar ninguno. El juicio de la</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<ul style="list-style-type: none"> i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref.: Apartados A38–A39) ii. seleccionar las hipótesis que se utilizarán, incluida la consideración de alternativas, e identificar las hipótesis significativas; y (Ref.: Apartados A40–A43) iii. seleccionar los datos a utilizar; (Ref.: Apartado A44) b. comprender el grado de incertidumbre en la estimación, incluido el considerar el rango de posibles resultados de medición; y (Ref.: Apartado A45) c. abordar la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref.: Apartados A46–A49) 	<p>dirección sobre cuánto descontar a los modelos de las cámaras, se fundamenta en su experiencia sobre qué modelos de cámaras se venden bien o mal actualmente y su experiencia sobre grandes descuentos ofrecidos por ellos mismos y por sus competidores, sobre artículos anteriores con lento movimiento. Las decisiones sobre descuentos se acuerdan con el propietario de la empresa y se registran en la hoja de cálculo. Los deterioros del inventario se reconocen cuando los modelos de cámara se descuentan de manera que el valor neto de realización se reduce a menos del costo.</p> <p>La dirección no necesita ni usa modelos para estimar los valores.</p>
<p>(i) Actividades de control relevantes para la auditoría, para el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref.: Apartados A50–A54)</p>	<p>Existen actividades de control pero son relativamente limitadas en naturaleza.</p> <p>Los datos sobre los precios de la competencia que se incluyen en la hoja de cálculo son recopilados por un miembro del personal con menos experiencia. Esto es revisado por la dirección para verificar su "razonabilidad" (con fundamento en su propio conocimiento y</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
	<p>experiencia), quienes también verifican una muestra de precios, incluidos todos los precios que parecen no coincidir con el patrón general que esperan.</p> <p>El propietario está involucrado muy de cerca y autoriza la determinación de los niveles de descuentos que se ofrecerán sobre los precios de venta y la preparación de la provisión cuando el valor de reventa estimado cae por debajo del costo.</p> <p>El contador utiliza los registros de inventario, incluidas las cantidades y los precios pagados por los artículos que se tienen y los descuentos acordados por la dirección para calcular los importes de inventario para los estados financieros. Estos son revisados por el propietario para verificar su precisión e integridad.</p>
(j) Cómo revisa la dirección el desenlace o desenlaces de estimaciones contables previas y cómo responden a los resultados de esa revisión.	<p>La dirección no revisa formalmente el resultado de sus estimaciones contables previas. Tienen un proceso continuo para revisar los descuentos que creen necesitar, buscando aplicar un descuento mínimo e incrementarlo a los largo del tiempo, si es necesario, para lograr ventas.</p>
<p>14. El auditor revisará el resultado de las estimaciones contables anteriores o, en su caso, su estimación posterior para ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en el período actual. El auditor deberá tener en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de esa revisión. El objetivo de la revisión no es cuestionar los juicios sobre las estimaciones contables de períodos anteriores que fueron apropiados en función de la información disponible en el momento en que se realizaron. (Ref.: Apartados A55–A60)</p>	<p>Con base en una revisión de los precios de venta efectivamente alcanzados en comparación con los que habían sido estimados al cierre de años anteriores, el auditor identificó que la diferencia entre la provisión establecida y los precios de venta alcanzados suele estar dentro del nivel de materialidad.</p>
<p>15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo requiere</p>	<p>El auditor determinó que no se requieren habilidades especializadas.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>habilidades o conocimientos específicos para realizar los procedimientos de valoración de riesgos, para identificar y valorar los riesgos de incorrección material para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref.: Apartados A61–A63)</p>	
<p>Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material</p>	
<p>16. Al identificar y valorar el riesgo de incorrección material relativa a una estimación contable y a la información a revelar en las afirmaciones, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),⁸ el auditor evaluará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor debe tomar en cuenta lo siguiente al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente: (Ref.: Apartados A64–A71)</p> <p>(a) el grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartados A72–A75)</p> <p>(b) el grado en que los siguientes factores se ven afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes: (Ref.: Apartados A76–A79)</p>	<p>El auditor evaluó que el riesgo inherente de incorrección material en la valuación de la provisión es moderado, tomando en cuenta las valoraciones acerca de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La estimación de la provisión está sujeta a una incertidumbre en la estimación moderada. Esta valoración se fundamenta en un período pronosticado relativamente corto y el saldo del inventario y se espera que la mayoría de los inventarios de fin de año se vendan en 6 meses; • El impacto de la subjetividad de la dirección y los posibles cambios en las condiciones del mercado que no reflejan las hipótesis de la dirección, podrían tener un efecto moderado; • Hay fuentes de datos independientes para la fijación de precios, que la dirección utiliza como parte del método; • La aplicación del método utilizado por la dirección para calcular una estimación puntual de la provisión es relativamente simple; y • La información a revelar requeridas es limitada y fácil de determinar a partir de la aplicación del método.

⁸ NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(i) la selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos al realizar la estimación contable; o</p> <p>(ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar adecuada para su inclusión en los estados financieros.</p>	<p>El auditor valoró el riesgo de control como alto ya que los controles de la entidad son limitados y no están diseñados para abordar el riesgo de incorrección material resultante de realizar hipótesis sobre el futuro que resultan ser inválidas. Tomando en cuenta la relativa simplicidad del método usado por la dirección, la naturaleza y disponibilidad de los datos utilizados y la naturaleza limitada de los otros controles aplicados por la entidad, el auditor determinó que un enfoque totalmente sustantivo es el más apropiado.</p>
<p>17. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a juicio del auditor, un riesgo significativo.⁹ Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.¹⁰ (Ref.: Apartado A80)</p>	<p>Tomando en consideración el conocimiento obtenido del negocio y las condiciones actuales del mercado, el auditor no consideró que el riesgo de incorrección material en la valuación de la provisión por deterioro del inventario sea un riesgo significativo.</p>
<p>Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material</p>	
<p>18. Como lo requiere la NIA 330,¹¹ los procedimientos posteriores de auditoría del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones,¹² considerando las razones de la valoración dada a esos riesgos. Los procedimientos</p>	<p>El auditor determinó que los procedimientos de auditoría posteriores más apropiados eran, principalmente, probar cómo la dirección hizo la estimación contable así como la obtención de evidencia de auditoría de los eventos que ocurrieron hasta la fecha del informe de auditoría.</p>

⁹ NIA 315 (Revisada), apartado 27.

¹⁰ NIA 315 (Revisada), apartado 29.

¹¹ NIA 330, apartados 6-15 y 18.

¹² NIA 330, apartados 6-7 y 21.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>posteriores de auditoría del auditor incluirán uno o más de los siguientes enfoques:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría (ver el apartado 21); (b) probar cómo la dirección realizó la estimación contable (ver los apartados 22 a 27); o (c) desarrollar la estimación puntual o rango del auditor (ver los apartados 28 a 29). <p>Los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán tener en cuenta que cuanto más alto sea el riesgo valorado de incorrección material, más persuasiva deberá ser la evidencia de auditoría.¹³ El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que sea corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref.: Apartados A81–A84)</p>	<p>El auditor concluyó que no era necesario desarrollar una estimación puntual o rango del auditor sujeta al resultado de los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el apartado 18(b).</p>
<p><i>Obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría</i></p> <p>21. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría del auditor incluyen obtener evidencia de auditoría de los eventos que ocurren hasta la fecha del informe de</p>	<p>Para el rango de cámaras profesionales, para aficionados y de consumo, el auditor analiza cada modelo de cámara para identificar cualquiera que pueda ser inventario de lento movimiento, tomando en consideración:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ventas del año de cada cámara;

¹³ NIA 330, apartado 7(b).

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>auditoría, el auditor evaluará si dicha evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para abordar los riesgos de incorrecciones materiales relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el evento y la fecha de medición pueden afectar la relevancia de dicha evidencia de auditoría en el contexto del marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A91–A93)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • inventario al final del año; • ventas entre el final del año y la fecha de la prueba, incluidos los niveles de cualquier descuento; y • Inventario a la fecha de la prueba. <p>Se obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada en otros elementos, sobre las ventas durante el año y sobre los niveles de inventario al final del año. El auditor diseñó y realizó procedimientos sustantivos posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las ventas y descuentos posteriores al final del año. Esto proporcionó evidencia acerca de que la provisión para deterioro de las cámaras vendidas desde el final del año no contenía incorrecciones materiales. El auditor también determinó que la entidad todavía tiene cámaras que estaban en el inventario al final del año y para las cuales la provisión por deterioro es material.</p>
<p><i>Probar cómo la dirección realizó la estimación contable</i> 22.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La selección y aplicación de los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable; y (b) cómo la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. 	<p>A través de discusiones con la dirección sobre su enfoque, el auditor estableció que la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asiste a ferias comerciales para mantenerse informado sobre los nuevos productos que se puedan lanzar. • Revisa la publicidad de la competencia para conocer qué modelos de cámara ofrecen sus competidores a precios reducidos. • Utiliza su experiencia en la industria para identificar cuánto aportar contra el valor en libros de los artículos de lento movimiento. <p>Estas discusiones identificaron los modelos de cámara por los cuales la dirección había establecido una provisión, así como aquellos modelos de cámara que fueron revisados por la dirección pero por los cuales no estableció una provisión. Las discusiones fueron informadas y corroboradas por la evidencia de auditoría sobre los eventos que ocurrieron hasta la fecha de la prueba, incluidas las ventas posteriores al balance general para</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
	<p>identificar modelos de cámaras de lento movimiento y ya descontados y anuncios de importantes desarrollos de nuevos productos que pueden afectar el atractivo hacia las cámaras en inventario al final del año.</p>
<p>Métodos</p> <p>23. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si el método seleccionado es apropiado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios del método utilizado en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A97)</p> <p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p> <p>(c) Si los cálculos se aplican de acuerdo con el método y si son matemáticamente exactos;</p> <p>(d) Cuando la aplicación del método por parte de la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de manera congruente y si, en su caso: (Ref.: Apartados A98– A100)</p> <p>(i) El diseño del modelo cumple con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable, es apropiado en las circunstancias y, en su caso, los cambios</p>	<p>El auditor concluyó que el método de la dirección es adecuado para determinar si el valor neto de realización es menor al costo y, con respecto a qué modelos de cámaras se está haciendo la provisión de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. El auditor también concluyó que los juicios de la dirección al seleccionar los métodos no indican un posible sesgo de la dirección, ya que el método de la dirección es una práctica común en la industria y el auditor estuvo de acuerdo en que era apropiado en las circunstancias.</p> <p>Los procedimientos sustantivos fueron diseñados y realizados para proporcionar evidencia de que los cálculos aplicados en el método fueron matemáticamente exactos.</p> <p>El método no involucra un modelo.</p> <p>Los procedimientos sustantivos fueron diseñados y realizados para proporcionar evidencia de que la integridad de las hipótesis de la dirección y de los datos utilizados se han mantenido al aplicar el método.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>del modelo del período anterior son apropiados en las circunstancias; y</p> <p>(ii) Los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son apropiados en las circunstancias; y</p> <p>(e) Si la integridad de las hipótesis significativas y los datos se han mantenido en la aplicación del método. (Ref.: Apartado A101)</p>	
<p>Hipótesis significativas</p> <p>24. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si las hipótesis significativas son apropiadas en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A102–A103)</p> <p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p> <p>(c) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras</p>	<p>El auditor identificó que las hipótesis significativas realizadas por la dirección y por el propietario, son que los niveles de descuento ya aplicados, o que se aplicarán en el futuro, permitirán vender el inventario a lo largo del tiempo a los precios planificados; los lanzamientos de nuevos productos conocidos no les impedirán vender el inventario con los niveles de descuento que tienen o planean aplicar; y que no habrá otros lanzamientos desconocidos de nuevos productos o cambios en las condiciones del mercado que puedan afectar significativamente las ventas del inventario del final del año.</p> <p>Tomando en consideración los resultados de los procedimientos realizados para obtener evidencia de eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (ver arriba) y de los procedimientos posteriores diseñados y realizados para obtener evidencia acerca de</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comparaciones con tendencias de años anteriores y • Revisión de revistas de fotografía y sitios web para obtener información relevante para los modelos de cámaras, el auditor determinó que: <ul style="list-style-type: none"> ○ Las hipótesis son adecuadas en el contexto del marco de información financiera aplicable y son congruentes con los fundamentos de las hipótesis

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>estimaciones contables, o con las hipótesis relacionadas que se utilizan en otras áreas de las actividades comerciales de la entidad, sobre la base del conocimiento del auditor obtenido en la auditoría; y (Ref.: Apartado A104)</p> <p>(d) Cuando corresponda, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref.: Apartado A105)</p>	<p>realizadas en años anteriores. También son congruentes con las hipótesis utilizadas para el presupuesto del siguiente año.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Las razones de la dirección para los diferentes descuentos planificados para los diferentes modelos de cámaras (o modelos de cámaras que tienen una variedad de características, como diferentes colores) parecen razonables. ○ Hubo evidencia de un posible sesgo de la dirección en la subestimación de la provisión, en relación con dos modelos de cámaras a las que se dio seguimiento en pruebas posteriores (ver más abajo). ○ Para los modelos de cámaras que comprenden la provisión por deterioro de inventario, existe evidencia de que la dirección está buscando y logrando vender esas cámaras a precio reducido y, para esos modelos de cámaras, no parecen ser necesarias reducciones de precio adicionales a las planificadas.
<p>Datos</p> <p>25. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si los datos son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A106)</p> <p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p>	<p>El auditor evaluó que los datos utilizados por la dirección son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable. Los procedimientos diseñados y realizados proporcionan evidencia de que los datos son relevantes, confiables y comprendidos adecuadamente por la dirección incluido que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las cifras de ventas y de inventario, concuerdan con los registros de la entidad sobre los cuales se ha obtenido de otros procedimientos realizados, evidencia de auditoría suficiente y adecuada • Los datos originales de precios coinciden con los importes facturados y pagados a los proveedores. • La información de precios de la competencia en la hoja de cálculo utilizada por la dirección para hacer hipótesis y planificar descuentos, es congruente con los anuncios de revistas y sitios web.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(c) Si los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y (Ref.: Apartado A107)</p> <p>(d) Si los datos han sido entendidos o interpretados adecuadamente por la dirección, incluso con respecto a los términos contractuales. (Ref.: Apartado A108)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El conocimiento de la dirección sobre los nuevos modelos de cámaras que se planifica que sean lanzados al mercado, está respaldado por información originada por el fabricante. • No hay evidencia de un posible sesgo de la dirección en la selección de las fuentes de datos.
<p>Selección de la dirección de una estimación puntual y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación</p> <p>26. Al aplicar los requerimientos del apartado 22, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deben abordar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas apropiadas para:</p> <p>(a) Entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartado A109)</p> <p>(b) Tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual apropiada y desarrollando la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartados A110–A114)</p>	<p>El auditor conoce que el marco de información financiera aplicable requiere información a revelar sobre la política contable pero, para un negocio de este tamaño y naturaleza, no requiere revelar la incertidumbre en la estimación o los factores que la afectan.</p> <p>El auditor concluyó que, para la mayoría de los modelos de cámaras por los que se requiere una provisión, el inventario se mantiene al costo o al valor neto de realización, el menor, sobre las bases del método utilizado por la dirección. La dirección no ha calculado un rango de resultados posibles para cubrir las probables variaciones en los descuentos que finalmente se puedan aplicar, ya que creen que esas variaciones, si las hubiera, serán limitadas y no tendrán un impacto significativo. El auditor determinó que, con dos excepciones, la dirección siempre tuvo en cuenta los precios de la competencia para comprender la incertidumbre en la estimación.</p> <p>El auditor realizó un análisis de sensibilidad de los precios de un modelo de cámara de muestra y concluyó que la creencia de la dirección de que esas variaciones, si las hubiera, serán limitadas y no tendrán un impacto significativo era razonable.</p>
<p>27. Cuando, a juicio del auditor con fundamento en la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las acciones adecuadas para entender o</p>	<p>El auditor identificó, y confirmó con la dirección, dos modelos de cámaras que fueron vendidas por competidores a un menor precio que el precio reducido de la dirección y los cuales no fueron incluidas en la provisión por deterioro de inventario de la dirección. Por estos modelos, el auditor concluyó que la valuación de la dirección era demasiado</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>abordar la incertidumbre en la estimación, el auditor deberá: (Ref.: Apartados A115–A117)</p> <p>(a) Solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre en la estimación o para abordarla reconsiderando la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando proporcionar información a revelar adicional relacionada con la incertidumbre en la estimación, y que evaluar la o las respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;</p> <p>(b) Si el auditor determina que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor no aborda lo suficiente la incertidumbre en la estimación, en la medida de lo posible, desarrollar una estimación puntual o rango del auditor de conformidad con los apartados 28-29; y</p> <p>(c) Evaluar si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, comunicarlo de conformidad con la NIA 265.¹⁴</p>	<p>optimista ya que ninguno de estos modelos en particular, han sido vendidos en más de un mes y parece probable que sea necesario mayores descuentos.</p> <p>Con respecto a estos dos modelos de cámara, el auditor discutió con la dirección las razones de la provisión y los hallazgos del auditor. Como resultado, la dirección acordó realizar provisiones por estos modelos de cámaras.</p> <p>Teniendo en cuenta el análisis de sensibilidad del auditor para el precio de una muestra de otras cámaras (ver arriba), el auditor concluyó que el hallazgo no constituye una deficiencia significativa en el control interno y que la dirección no necesitaba realizar procedimientos posteriores.</p>

¹⁴ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

Ejemplo 2 – Aplicación de aspectos seleccionados de la NIA 540 (Revisada) a la provisión para deterioro de propiedades, planta y equipo

Antecedentes

La entidad fabrica y vende, a nivel mundial, cámaras de consumo con precios de bajos a moderados. Las operaciones de fabricación de la entidad tienen su base en un solo territorio, pero las ventas se realizan a clientes y distribuidores en el extranjero. Durante el período continuaron habiendo cambios significativos con un efecto adverso en la entidad, ya que las mejoras a las cámaras integradas en los dispositivos móviles están reduciendo los volúmenes de venta y los precios de las cámaras de consumo, ejerciendo presión sobre los ingresos y la rentabilidad de la entidad. La dirección identificó las condiciones adversas del mercado como un indicador de que el valor en libros de las propiedades, planta y equipo de la entidad utilizado para fabricar las cámaras de consumo puede verse afectado y, como resultado, al final del período, la dirección ha estimado el importe recuperable de las partidas de propiedades, planta y equipo.

El marco de información financiera aplicable se fundamenta en las normas internacionales de contabilidad y requiere que la entidad estime el importe recuperable de un activo con una vida útil finita cuando exista un indicio de que el activo puede estar deteriorado al final del período.¹⁵ El importe recuperable de un activo se mide como el mayor entre su valor razonable menos los

costos de disposición y su valor en uso.¹⁶ Si el importe recuperable del activo es menor a su importe en libros, el valor en libros del activo se reduce reconociendo esa reducción como una pérdida por deterioro del valor.¹⁷ La NIC 36 requiere una variedad de información a revelar, incluida información sobre los hechos y circunstancias que llevaron al deterioro, y los elementos del método utilizado para estimar el importe recuperable, entre otros.

La entidad no opera en un sector regulado.

¹⁵ NIC 36, *Deterioro del valor de los activos*, apartado 9.

¹⁶ NIC 36, apartado 18.

¹⁷ NIC 36, apartado 59.

Aplicación de la NIA 540 (Revisada)

La siguiente tabla proporciona ejemplos del conocimiento y enfoque del auditor que pueden seguirse en relación con los requerimientos seleccionados de la NIA 540 (Revisada). El ejemplo no aborda todos los requerimientos de la norma. Además, puede ser necesario considerar otros eventos, condiciones o factores pueden ser relevantes en las circunstancias específicas de un encargo.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	
<p>13. Al obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),²⁰ el auditor deberá obtener un conocimiento de las siguientes cuestiones relacionadas con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener el conocimiento se realizarán en la medida necesaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref.: Apartados A19–A22)</p>	<p>El auditor lleva a cabo los siguientes procedimientos de valoración de riesgos para obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido lo siguiente sobre las estimaciones contables de la entidad en su conjunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Leer los papeles de trabajo de auditoría del período anterior y los estados financieros del período anterior; • examinar las minutas de las reuniones del Consejo y del Comité; • indagaciones con la dirección que cuente con las responsabilidades apropiadas sobre los estados financieros; • análisis de la valoración de riesgos realizada; • recorridos realizados sobre los procesos de la dirección para identificar la necesidad de realizar estimaciones contables; y • usar el conocimiento del auditor sobre la industria en la que opera la entidad, incluido el obtenido mediante la auditoría de otras entidades en la industria de fabricación de cámaras y mediante la revisión de publicaciones comerciales e información pública emitida por otros fabricantes.

¹⁸ Véase la guía de aplicación aplicable.

¹⁹ Esto pretende ilustrar los posibles resultados para estos ejemplos - no ilustra todos los posibles resultados.

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

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p><i>La entidad y su entorno</i></p> <p>(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables que deben ser reconocidas o reveladas en los estados financieros. (Ref.: Apartado A23)</p>	<p>Como resultado de realizar los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor identificó que las condiciones adversas del mercado se han acelerado durante el período actual debido principalmente a la creciente penetración de dispositivos móviles asequibles con mejores capacidades de cámara. Como resultado, los ingresos y las utilidades de la entidad no han cumplido con los objetivos presupuestarios, a pesar de una reducción presupuestada de los niveles del período anterior, que afectó varias estimaciones, incluida la valuación de propiedades, planta y equipo.</p>
<p>(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a las estimaciones contables (incluido el criterio de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de información a revelar aplicables); y como aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido como las transacciones y otros eventos o condiciones son afectadas o están sujetas a los factores inherentes del riesgo. (Ref.: Apartados A24–A25)</p>	<p>El auditor obtuvo un conocimiento de los requerimientos detallados del marco de información financiera aplicable al revisar la NIC 36 y de las guías y orientaciones prácticas desarrolladas por la firma del auditor.</p> <p>La NIC 36 requiere que la entidad evalúe, al final de cada periodo de información, si existe algún indicio de que los activos de propiedades, planta y equipo puedan tener deterioro y, si existe tal indicio, que estime el importe recuperable de los activos y determine si el valor en libros excede el valor recuperable estimado. La NIC 36 define el importe recuperable como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso. La NIC 36 también requiere diversa información a revelar cuando se reconoce una pérdida por deterioro, incluidos los juicios y estimaciones involucrados en los cálculos del deterioro.</p> <p>Además la NIC 1²¹ requiere información a revelar sobre las hipótesis hechas por la dirección en relación con el futuro y otras fuentes importantes de incertidumbre en la estimación al final del período sobre el que se informa, que tienen un riesgo significativo de resultar en un ajuste material a los valores en libros de activos y pasivos dentro del próximo año financiero.</p> <p>La NIC 36 incluye algunos requerimientos explícitos sobre como calcular el importe recuperable (por ejemplo, qué elementos específicos deben incluirse en un cálculo del</p>

²¹ NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>valor en uso), lo cual pueden limitar el grado de subjetividad involucrado en la selección y aplicación de un método en el desarrollo de la estimación.</p> <p>En este caso, la dirección ha utilizado un modelo de valor en uso para estimar el importe recuperable. Esos modelos normalmente pueden involucrar múltiples hipótesis y la necesidad de un modelo complejo. Esto da lugar a subjetividad y susceptibilidad a sesgo de la dirección en la selección de hipótesis adecuadas y complejidad en el desarrollo y aplicación de un modelo adecuado.</p> <p>El auditor evaluó que la información a revelar requerida por la NIC 36 y la NIC 1, conforme sean relevantes para la estimación del importe recuperable de propiedades, planta y equipo para la entidad, no son en sí mismas especialmente complejas, ni dan lugar a mayores niveles de subjetividad o a un potencial sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) Los factores reglamentarios relevantes para las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos regulatorios aplicables a la supervisión prudencial. (Ref.: Apartado A26)</p>	<p>Considerado su conocimiento de la industria de fabricación de cámaras, la orientación de la industrial disponible y sus discusiones con la dirección, el auditor determinó que no existen factores regulatorios relevantes para la estimación contable de la entidad sobre la valoración de propiedades, planta y equipo.</p>
<p>(d) La naturaleza de las estimaciones contables y la información a revelar aplicables, que el auditor espera incluir en los estados financieros de la entidad, con base en la comprensión del auditor de las cuestiones en los apartados 13 (a) - (c) anteriores. (Ref.: Apartado A27)</p>	<p>El auditor obtuvo este conocimiento con base en los resultados de los procedimientos realizados en respuesta al apartado 13(a)-(c) arriba.</p> <p>El auditor determinó la naturaleza esperada de la estimación contable (valuación y deterioro de propiedades, planta y equipo) y la información a revelar correspondiente a ser incluida en los estados financieros de la entidad de conformidad con el marco de información financiera aplicable (es decir, determinando el importe recuperable de conformidad con la NIC 36) al:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revisar una guía práctica desarrollada por la firma del auditor que incluye una presentación ilustrativa de mejores prácticas y ejemplos de información a revelar de conformidad con la NIC 1 y la NIC 36; y

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> revisar la información revelada en los estados financieros de la entidad del período anterior con respecto a su determinación del importe recuperable de propiedades, planta y equipo.
<p><i>El control interno de la entidad</i></p> <p>(e) La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno que la entidad ha implementado sobre el proceso de información financiera de la dirección aplicable a las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A28–A30).</p>	<p>El auditor realiza procedimientos de valoración de riesgos para obtener un conocimiento sobre si los responsables del gobierno de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> tienen las habilidades y conocimiento para entender las características de un método o modelo en particular, para hacer las estimaciones contables y los riesgos relativos a las estimaciones contables - esto incluye evaluar la experiencia del Comité de Auditoría de la entidad relevante para evaluar el deterioro de propiedades, planta y equipo. tienen las habilidades o el conocimiento para comprender si la dirección hizo las estimaciones contables de la entidad de conformidad con el marco de información financiera aplicable - esto incluye el comprender las cualificaciones del Comité de Auditoría, incluido si tiene suficiente conocimiento de la NIC 36 para comprender cómo las estimaciones de la dirección cumplen con los requerimientos de la norma; son independientes de la dirección, si tienen la información requerida para evaluar de forma oportuna cómo la dirección hizo las estimaciones contables de la entidad y la autoridad para cuestionar las acciones de la dirección cuando esas acciones parecen inadecuadas o inapropiadas - esto incluye la inspección periódica de los paquetes de información entregados por la dirección al Comité de Auditoría y evaluar si contienen la información necesaria para evaluar las estimaciones de la dirección y evaluar las interacciones recientes entre el Comité de Auditoría y la dirección, para evaluar si el Comité de Auditoría hizo preguntas importantes sobre las estimaciones de la dirección; supervisa el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables de la entidad, incluido el uso de modelos - esto incluye corroborar mediante la inspección de actas y otras comunicaciones que la dirección presenta como paquetes de

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>informes periódicos al Comité de Auditoría y que esas entregas son cuestionadas, discutidas y aprobadas por el Comité de Auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none"> • supervisa las actividades de seguimiento realizadas por la dirección - esto incluye evaluar la participación del Comité de Auditoría en el seguimiento de los procedimientos de supervisión y revisión de la dirección para detectar y corregir deficiencias en el diseño o en la eficacia operativa de los controles.
<p>(f) Cómo la dirección identifica la necesidad de habilidades o conocimiento especializadas y cómo lo aplica, en relación con las estimaciones contables, incluso con respecto al uso de un experto de la dirección. (Ref.: Apartado A31)</p>	<p>La dirección concluyó que, para la finalidad de probar el importe recuperable de propiedades, planta y equipo, tiene las suficientes habilidades y conocimiento para seleccionar y aplicar métodos adecuados, hipótesis y datos sin la necesidad de involucrar a un experto. El auditor realiza procedimientos de valoración de riesgos para obtener un conocimiento sobre si la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • consideró el carácter especializado de la cuestión que requiere estimación (indicadores de deterioro); • consideró la naturaleza compleja de los modelos requeridos para aplicar los requerimientos de la NIA 36; y • evaluó si la naturaleza de la condición, transacción o hecho que requiera una estimación contable (deterioro) es inusual o poco frecuente. <p>El auditor destacó que la dirección tomó en consideración estas cuestiones al realizar su propia valoración del riesgo en las estimaciones contables y concluyó que la dirección había aplicado adecuadamente habilidades o conocimientos especializados.</p>
<p>(g) Cómo el proceso de valoración de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref.: Apartados A32–A33)</p>	<p>El auditor llevó a cabo procedimientos de valoración de riesgos para conocer el proceso de valuación de riesgos de la dirección en general, y si la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presta particular atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados al hacer las estimaciones contables - esto incluye conocer el proceso de la dirección en torno a la selección de métodos, hipótesis y datos

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>adecuados y evaluar los controles de revisión y otras actividades de control relevantes para el proceso de deterioro con respecto a las cámaras de consumo .</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da seguimiento a los indicadores clave del desempeño (ICD) que puedan indicar un desempeño inesperado o incongruente comparado con el desempeño histórico o pronosticado o con otros factores conocidos (por ejemplo, cambios en hechos o condiciones) - esto incluye inspeccionar la evidencia de reuniones periódicas de la dirección para analizar el desempeño de la entidad contra los ICD y para evaluar la implicación de ese desempeño sobre las estimaciones contables de la entidad y en particular las desarrolladas utilizando información pronosticada; • Identifica incentivos financieros o de otra naturaleza que pueden motivar a un sesgo - esto incluye conocer que remuneración u otro incentivo está vinculado al resultado de las estimaciones contables y qué controles ha implementado la dirección para detectar posibles incorrecciones en las estimaciones que surgen como resultado del sesgo; • Da seguimiento a la necesidad de cambios en los métodos, hipótesis significativas o de los datos utilizados para hacer las estimaciones contables - esto incluye leer las minutas del consejo y de las juntas del comité para evaluar si las implicaciones en la información financiera de los hechos y condiciones que surgen durante el periodo o después de terminar el periodo, se han tomadas en consideración por la dirección y que acciones se han tomado. • Tiene una adecuada supervisión y revisión de los modelos utilizados al realizar las estimaciones contables - esto incluye conocer y evaluar los controles de revisión de la dirección sobre la elaboración de las estimaciones contables, incluido como los controles abordan el uso de esos modelos; • Implementa un proceso que requiere documentación de la justificación o de una revisión independiente de los juicios importantes hechos al hacer una estimación contable - esto incluyó comprender y evaluar los controles de revisión de la administración y las interacciones de la administración con el Comité de Auditoría,

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>incluyendo cualquier material relevante enviado para revisión del Comité de Auditoría;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implementa un proceso periódico de procedimientos de evaluación de modelos - esto incluye conocer los cambios en los controles que ha implementado la dirección sobre los cambios o ajustes a sus modelos, e inspeccionar las actas de las reuniones periódicas donde se discute la necesidad de cambios y mejoras del modelo; y • Tomar acciones para implementar una adecuada segregación de funciones entre los responsables de las actividades de valoración de riesgos y los responsables de calcular las estimaciones - esto incluye obtener un conocimiento de las funciones y responsabilidades en el proceso de estimación y evaluar si se asignan de tal forma que quienes preparan la estimación son independientes de quienes son responsables de la valoración del riesgo, incluidos los controles para asegurar que el cálculo de las estimaciones está sujeto a una revisión independiente.
<p>(h) El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones contables, incluido:</p> <p>(i) Las clases de transacciones, eventos y condiciones que son importantes para los estados financieros y que dan lugar a la necesidad o cambios en las estimaciones contables e información a revelar aplicable; y (Ref.: Apartados A34–A35)</p>	<p>El auditor obtiene un conocimiento profundo del sistema de información de la entidad al realizar los procedimientos de valoración de riesgos de conformidad de la NIA 315 (revisada).²² Esto incluye conocer los sistemas e informes que utiliza la dirección al desarrollar las estimaciones del importe recuperable de sus propiedades, planta y equipo.</p>
<p>(ii) Para esas estimaciones contables y la información a revelar aplicable, cómo la dirección:</p>	<p>La dirección concluyó que no pudo determinar el valor razonable menos los costos de disposición de los activos porque no creían que pudieran hacer una estimación confiable del precio al que se llevaría a cabo una transacción ordenada para vender los activos</p>

²² NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes, y la necesidad de cambios en ellos, que sean apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la forma en que la dirección: (Ref.: Apartados A36–A37)</p> <p>i. Selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref.: Apartados A38–A39)</p>	<p>entre los participantes del mercado. Por consiguiente, la dirección estimó el importe recuperable de las propiedades, planta y equipo de la entidad utilizado para producir cámaras con base en su valor en uso. La dirección utilizó el enfoque de ingresos para desarrollar sus estimaciones de valor en uso. La entidad ha desarrollado un modelo de flujos de efectivo descontados (FED). La dirección hizo algunos cambios en el modelo durante el año actual y consideró algunos cambios en los productos y mercados de la entidad.</p>
<p>ii. Seleccionar las hipótesis que se utilizarán, incluida la consideración de alternativas, e identificar las hipótesis significativas; y (Ref.: Apartados A40–A43)</p>	<p>El auditor determinó que las hipótesis aplicadas por la dirección al determinar el importe recuperable incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo futuros proyectados, que incluyen ingresos y tasas supuestas de crecimiento de ingresos, márgenes operativos, gastos de capital (considerados necesarios para el uso continuo de los activos) y requerimientos de capital de trabajo. • Tasas de descuentos determinadas antes de impuestos. <p>Al considerar las hipótesis alternativas de flujos de efectivo, el auditor determinó que la dirección consideró una variedad de diferentes fuentes de mercado, de resultados financieros históricos y de tendencias de mercado. Para poder determinar la tasa de descuento, habiendo considerado métodos alternativos, la dirección determinó que el costo de capital promedio ponderado (CCPP) era el método que más reflejaba la estructura financiera de la entidad.</p> <p>El auditor observó que el enfoque de la dirección para determinar qué hipótesis son significativas para realizar un análisis de sensibilidad para evaluar el impacto que las variaciones razonables en las hipótesis tendrían sobre el cálculo de la estimación</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>puntual. Como resultado, la dirección identificó que el valor en uso estimado tenía una sensibilidad material a variaciones razonables en los pronósticos de ingresos, márgenes operativos proyectados, gastos de capital, requerimientos de capital de trabajo e hipótesis sobre tasas de descuento. Como tal, esas hipótesis fueron identificadas como significativas por la dirección.</p> <p>El auditor consideró que la determinación de la dirección de las hipótesis significativas fue adecuada de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad.</p>
<p>iii. Seleccionar los datos a utilizar; (Ref.: Apartado A44)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección seleccionó los siguientes datos para su uso en la determinación de los importes recuperables de las propiedades, planta y equipo de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo históricos y valores en libros de activos a costo histórico de períodos anteriores al período de proyección del enfoque de ingresos, seleccionados ya que se trata de información fáctica. • Los datos utilizados en los presupuestos aprobados por los responsables del gobierno de la entidad, tales como los contratos de ingresos aprobados y la capacidad de producción interna y los datos de los pedidos que fueron seleccionados verificar la congruencia con los datos utilizados en otras partes del negocio. • El análisis de la tendencia de la industria de las cámaras de fuentes acreditadas, seleccionadas sobre el fundamento de estándares acordados de la industria. • Datos externos independientes: Tasas de interés, medidas beta y tasas libres de riesgo de fuentes acreditadas (por ejemplo, agencias gubernamentales, proveedores de datos financieros internacionales), seleccionadas en base a fuentes que la dirección ha identificado en el pasado como confiables.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>b. Comprender el grado de incertidumbre en la estimación, incluido el considerar el rango de posibles resultados de medición; y (Ref.: Apartado A45)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección evaluó la incertidumbre en la estimación como alta debido a que los importes recuperables dependen de pronósticos durante un período de evaluación largo y tiene una variedad de resultados posibles.</p> <p>La dirección también realizó un análisis de sensibilidad para identificar la variedad de resultados de medición razonablemente posibles, lo que demuestra aún más el alto grado de incertidumbre en la estimación.</p>
<p>c. Abordar la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y la información relacionada a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref.: Apartados A46–A49)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección desarrolló un rango de posibles resultados de medición para el valor en uso de los activos usando un modelo FED. La dirección seleccionó una estimación puntual que se encontraba en el punto medio de este rango, con fundamento en su conocimiento del negocio, su industria y los mercados relevantes.</p> <p>Además de la información a revelar para cumplir con los requerimientos de la NIC 36, la dirección también desarrolló información a revelar que describe las fuentes clave de la incertidumbre en la estimación e incluye un rango de posibles resultados y las hipótesis utilizadas al desarrollar el rango, información específica sobre la importancia de la información para la posición financiera y desempeño de la entidad y otra información a revelar cualitativa y cuantitativa referente a la exposición y gestión de los riesgos relacionados.</p>
<p>(i) Actividades de control relevantes para la auditoría, para el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref.: Apartados A50–A54)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección diseñó e implementó diversos controles relevantes para esta estimación contable, incluidos los siguientes controles:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La dirección realiza una revisión trimestral de las propiedades, planta y equipo para evaluar posibles indicadores de deterioro. • La dirección revisa y aprueba las estimaciones relacionadas con el importe recuperable de las propiedades, planta y equipo utilizados para fabricar cámaras de consumo, incluidos los juicios sobre la selección adecuada de métodos, hipótesis y datos.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> La dirección compara los pronósticos de ingresos con los resultados reales e investiga las variaciones. <p>El auditor tuvo conocimiento sobre la naturaleza de estas actividades de control, evaluó la eficacia del diseño de los controles y determinó si los controles fueron implementados durante el período, como lo requiere la NIA 315 (Revisada).</p>
(j) Cómo revisa la dirección el desenlace o desenlaces de estimaciones contables previas y cómo responden a los resultados de esa revisión.	<p>El auditor determinó que la dirección revisa el resultado de las estimaciones previas del importe recuperable, examinando la ejecución/resultado de las hipótesis aplicadas en su modelo de FED para medir el valor en uso en el que se basan las proyecciones de flujos de efectivo. El auditor destacó que la dirección considera hacer ajustes a su proceso si se identifican variaciones significativas.</p>
<p>14. El auditor revisará el resultado de las estimaciones contables anteriores o, en su caso, su estimación posterior para ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en el período actual. El auditor deberá tener en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de esa revisión. El objetivo de la revisión no es cuestionar los juicios sobre las estimaciones contables de períodos anteriores que fueron apropiados en función de la información disponible en el momento en que se realizaron. (Ref.: Apartados A55–A60)</p>	<p>El auditor realizó una revisión retrospectiva de la estimación de la dirección sobre el importe recuperable al final del periodo anterior, revisando la ejecución/resultado de las hipótesis significativas sobre las cuales se fundamentaron las proyecciones de flujos de efectivo al final del periodo anterior, incluido el comparar las hipótesis significativas utilizadas en el modelo actual de FED de la dirección con los que se utilizaron al final del periodo anterior e investigando cualquier cambio significativo en las hipótesis.</p> <p>Al realizar la revisión prospectiva, el auditor consideró si había algún indicador de sesgo de la dirección en la estimación del periodo anterior.</p> <p>No se encontraron variaciones significativas en las hipótesis y no se identificaron indicadores de sesgos. se encontró que las estimaciones previas de la dirección eran razonables.</p>
<p>15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo requiere habilidades o conocimientos específicos para realizar los procedimientos de valoración de riesgos, para identificar</p>	<p>El auditor determinó que era necesario involucrar a los especialistas en valuación de la firma en la evaluación de la tasa de descuento utilizada por la dirección en el modelo de FED, incluida la comparación con los datos de puntos de la industria.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>y valorar los riesgos de incorrección material para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref.: Apartados A61–A63)</p>	
<p>Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material</p>	
<p>16. Al identificar y valorar el riesgo de incorrección material relativa a una estimación contable y a la información a revelar en las afirmaciones, como lo requiere la NIA 315 (Revisada),²³ el auditor evaluará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor debe tomar en cuenta lo siguiente al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente: (Ref.: Apartados A64–A71)</p> <p>(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartados A72–A75)</p>	<p>El auditor valoró que el riesgo de incorrección material en la valuación de la provisión es moderado, tomando en consideración las valoraciones del auditor sobre las cuestiones cubiertas en los apartados 16 (a)-(b). El auditor valoró que el riesgo de control es bajo ya que los controles de la entidad están bien diseñados y se espera que aborden el riesgo de incorrección material con fundamento en pruebas previas y en una evaluación de los cambios realizados durante el año.</p> <p>El auditor evaluó que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es alta ya que el importe recuperable estimado depende de las proyecciones de flujo de efectivo durante un período prolongado, con un rango de potenciales resultados y, por lo tanto, es difícil de medir con un alto grado de precisión.</p>
<p>(b) El grado en que los siguientes factores se ven afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherentes: (Ref.: Apartados A76–A79)</p> <p>(i) La selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos al realizar la estimación contable; o</p>	<p>En términos de complejidad, subjetividad y otros factores de riesgo inherente, las consideraciones del auditor fueron las siguientes:</p> <p>Con respecto a la selección del método, hipótesis y datos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El nivel de complejidad fue valorado como alto ya que los cálculos de los FED de la dirección incluyen numerosas hipótesis de juicio u utilizan modelos complejos (método complejo). • El nivel de subjetividad fue valorado como alto debido a que, dado el alto nivel de incertidumbre en la estimación, la dirección necesita realizar juicios significativos al

²³ NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar adecuada para su inclusión en los estados financieros.</p>	<p>medir la estimación del importe recuperable. En particular, hay un alto grado de juicio al seleccionar los presupuestos de ingresos adecuados y al desarrollar un tasa de descuento adecuada para su utilización en los cálculos de los flujos de efectivo.</p> <ul style="list-style-type: none"> Se valoraron otros factores de riesgo inherente El alto nivel de subjetividad en las hipótesis subyacentes a la proyección de ingresos hace que el importe recuperable sea altamente susceptible a sesgos de la dirección, lo que significa que el riesgo de sesgo de la dirección se evalúa como alto. La susceptibilidad a incorrecciones debido a fraude fue valorada como baja ya que el auditor no identificó factores de riesgo de fraude específicos relativos a las estimaciones. El efecto del cambio fue valorado como moderado, ya que se introdujo un riesgo en la estimación por cambios en los productos y mercados de la entidad que llevaron a la necesidad de que la dirección hiciera cambios en sus hipótesis en el modelo de FED. No hubo otros cambios significativos en el marco de información financiera o en la naturaleza de la partida de los estados financieros que llevaran a la necesidad de cambios en la estimación. <p>Con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y a la información a revelar para su inclusión en los estados financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> El auditor evaluó que la selección de la estimación puntual y de la información a revelar, de conformidad con los requerimientos de la NIC 36, son explícitas y no complejas. Como tal, el auditor determinó que el grado en que la selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar se vieron afectadas por factores de riesgo inherentes fue bajo.
<p>17. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a juicio del auditor,</p>	<p>El auditor valoró que existe un riesgo significativo de incorrección material en la valuación de propiedades, planta y equipo, relacionado con la determinación del importe recuperable de los activos utilizados para fabricar cámaras. Esto se debió a que la evaluación del auditor de la incertidumbre, subjetividad, complejidad y susceptibilidad de la estimación a un sesgo de la dirección fue alta, lo que aumenta la probabilidad de</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>un riesgo significativo.²⁴ Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.²⁵ (Ref.: Apartado A80)</p>	<p>incorrección. Adicionalmente, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo es cinco veces mayor que la materialidad, de modo que es razonablemente posible una incorrección material.</p> <p>Como se indicó anteriormente en respuesta al requerimiento del apartado 13(i), el auditor tuvo conocimiento y evaluó los controles implementados por la entidad en respuesta al riesgo de incorrección relacionados con el importe recuperable.</p>
<p>Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material</p>	
<p>18. Como lo requiere la NIA 330,²⁶ los procedimientos posteriores de auditoría del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones,²⁷ considerando las razones de la valoración dada a esos riesgos. Los procedimientos posteriores de auditoría del auditor incluirán uno o más de los siguientes enfoques:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Obtención de evidencia de auditoría de los eventos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría (ver el apartado 21); (b) probar cómo la dirección realizó la estimación contable (ver los apartados 22 a 27); o (c) desarrollar la estimación puntual o rango del auditor (ver los apartados 28 a 29). 	<p>El auditor determinó que los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material deben incluir probar los procesos de la dirección para realizar las estimaciones al realizar pruebas de detalle.</p> <p>La decisión del auditor de seleccionar este enfoque se basó en una serie de factores incluido que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • no se espera que la evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcione evidencia de auditoría suficiente y adecuada para esta estimación; • la revisión del auditor de los FED utilizados por la entidad para la finalidad de esta estimación en periodos anteriores, sugiere que el proceso de la dirección es adecuado; • el marco de información financiera aplicable específica como se espera que la dirección realice la estimación contable; y

²⁴ NIA 315 (Revisada), apartado 27.

²⁵ NIA 315 (Revisada), apartado 29.

²⁶ NIA 330, apartados 6-15 y 18.

²⁷ NIA 330, apartados 6-7 y 21.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>Los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán tener en cuenta que cuanto más alto sea el riesgo valorado de incorrección material, más persuasiva deberá ser la evidencia de auditoría.²⁸ El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref.: Apartados A81–A84)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • se espera que este enfoque sea más efectivo/práctico que desarrollar una estimación puntual o rango del auditor. <p>Al diseñar los procedimientos de prueba a realizar, el auditor tomó en consideración el mayor nivel de subjetividad y susceptibilidad del sesgo de la dirección que se determinó que está asociado con las hipótesis significativas utilizadas al hacer la estimación del importe recuperable.</p>
<p>19. Como lo requiere la NIA 330,²⁹ el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:</p> <p>(a) la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente, o</p> <p>(b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.</p> <p>En relación con las estimaciones contables, las pruebas del auditor sobre esos controles deberán responder a las razones de la valoración dada a los riesgos de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de</p>	<p>La respuesta del auditor se fundamentó en la expectativa de poder obtener evidencia al probar la eficacia operativa de los controles. Con respecto a la revisión del control de la dirección (Título del control: "La dirección revisa y aprueba las estimaciones relacionadas con el importe recuperable de propiedades, planta y equipo utilizadas para fabricar cámaras de consumo, incluidos los juicios sobre la selección de métodos, hipótesis y datos adecuados"), el auditor anticipó que esto reduciría el nivel de pruebas sustantivas necesarias sobre los juicios tomados al seleccionar las fuentes de datos relevantes para desarrollar hipótesis importantes, que es uno de los principales objetivos de la revisión del control de la dirección.</p> <p>El auditor determinó que la prueba de otra actividad de control relevante (Título del control - "Las cuentas de propiedades, planta y equipo se revisan para detectar un posible deterioro") no sería eficiente ya que el auditor espera poder obtener evidencia suficiente sobre la afirmación de valuación realizando procedimientos sustantivos. Como resultado, el auditor no probó la efectividad operativa de este control.</p>

²⁸ NIA 330, apartado 7(b).

²⁹ NIA 330, apartado 8.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.³⁰ (Ref.: Apartados A85-A89)</p>	
<p>20. Para un riesgo significativo relacionado con una estimación contable, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deben incluir pruebas de controles en el período actual si el auditor planea confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.³¹ (Ref.: Apartado A90)</p>	<p>Como se señaló anteriormente, la efectividad operativa de un solo control fue probada por el auditor durante el período, pero el auditor también realizó pruebas de detalles al revisar cómo la dirección hizo la estimación contable. No se observaron excepciones con respecto a la eficacia operativa del control durante el período.</p>

³⁰ NIA 330, apartado 9.

³¹ NIA 330, apartados 15 y 21.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p><i>Probar cómo la dirección realizó la estimación contable</i></p> <p>22. Cuando se prueba cómo realizó la dirección la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor, deben incluir procedimientos diseñados y realizados de conformidad con los apartados 23-26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos de incorrección material relativos a la: (Ref.: Apartado A94)</p> <p>(a) La selección y aplicación de los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable; y</p> <p>(b) cómo la gerencia seleccionó la estimación puntual y desarrolló la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.</p>	<p>Véanse las respuestas a los requerimientos de los apartados 23-25 siguientes.</p>
<p>Métodos</p> <p>23. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si el método seleccionado es apropiado en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios del método utilizado en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A97)</p>	<p>El auditor realizó una evaluación detallada del modelo de FED utilizado para estimar el valor en uso, para determinar que el modelo fue seleccionado, diseñado y aplicado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor determinó que el modelo ha incorporado adecuadamente los requerimientos específicos de la NIA 36 relativos a los modelos de FED, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fundamentar las proyecciones de flujo de efectivo en hipótesis razonables y sustentables que representen la mejor estimación de la dirección de la variedad de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo y dando mayor peso a la evidencia externa. • Limitar las proyecciones de flujo de efectivo fundamentadas en los presupuestos/pronósticos financieros más recientes aprobados por la dirección

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>(excluyendo el impacto de cuestiones tales como reestructurar o mejorar o resaltando el desempeño de los activos) a un máximo de cinco años.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilizar ingresos extrapolados proyectados, que no excedan la tasa de crecimiento promedio a largo plazo para los productos, industrias, país o países en los que opera la entidad o para el mercado en el que se usa el activo, a menos que se pueda justificar una tasa más alta y extrapolar los flujos de efectivo durante un período futuro que no exceda la vida útil de los activos. • Desarrollar estimaciones de flujos de efectivo futuros que incluyan: <ul style="list-style-type: none"> ○ proyecciones de entradas de efectivo por el uso continuo de los activos; ○ proyecciones de salidas de efectivo en las que se incurre necesariamente para generar las entradas de efectivo por el uso continuo del activo (incluidas las salidas de efectivo para preparar el activo para su uso) y que pueden atribuirse directamente, o asignarse de forma razonable y congruente al activo; y ○ flujos de efectivo netos, en su caso, que se reciban (o paguen) por la disposición del activo al final de su vida útil. • excluir los flujos de efectivo relacionados con actividades de financiamiento, cobros o pagos de impuestos sobre la renta. • incorporación de tasas de descuento que son tasas antes de impuestos y que reflejan las evaluaciones actuales del mercado de: <ul style="list-style-type: none"> ○ el valor temporal del dinero; y ○ los riesgos específicos del activo para los que no se han ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. <p>El auditor comparó el modelo de FED de la dirección con el modelo preparado por la dirección el año anterior y observó que la dirección hizo cambios a las hipótesis utilizadas</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>en el modelo de FED pero no cambió el método utilizado. Después de una investigación adicional, esto se consideró adecuado y el auditor determinó que el método utilizado por la dirección para realizar la estimación contable era adecuado en el contexto del marco de información financiera.</p>
<p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p>	<p>Con fundamento en el trabajo realizado en el apartado 23(a), el auditor no identificó que la dirección utilizó un juicio al seleccionar el método que dio lugar a indicadores de posible sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) Si los cálculos se aplican de acuerdo con el método y si son matemáticamente exactos;</p>	<p>El auditor determinó que los cálculos del modelo eran matemáticamente precisos al revisar y verificar las fórmulas utilizadas en la hoja de cálculo utilizada por la dirección para aplicar el método.</p>
<p>(d) Cuando la aplicación del método por parte de la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de manera congruente y si, en su caso: (Ref.: Apartados A98– A100)</p> <p>(i) El diseño del modelo cumple con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable, es apropiado en las circunstancias y, en su caso, los cambios del modelo del período anterior son apropiados en las circunstancias; y</p> <p>(ii) Los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son apropiados en las circunstancias; y</p>	<p>El auditor determinó que el modelo utilizado para aplicar el método de la dirección era complejo debido principalmente al hecho de que puede ser difícil mantener la integridad (por ejemplo, precisión, congruencia o integridad) de los datos y las hipótesis al usar el modelo debido múltiples atributos de la valuación (es decir, el rango de hipótesis utilizadas en el modelo de FED), múltiples relaciones entre ellos y múltiples repeticiones del cálculo. Por ejemplo, el modelo incorpora flujos de efectivo que surgen de múltiples cámaras y proyecciones de ingresos relacionados con las ventas en diferentes mercados y geografías en varias monedas diferentes.</p> <p>El auditor evaluó el diseño del modelo y determinó que cumplía con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y que era adecuado como medio para calcular el monto recuperable. Esto incluyó pruebas sustantivas sobre la integridad y precisión de las hipótesis y de los datos importantes utilizados en el modelo. El auditor determinó que las hipótesis y los juicios sobre los mismos se estaban aplicando de manera congruente.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹					
	El auditor determinó, a través de indagaciones con la dirección y de la inspección de la documentación y los cálculos del modelo del período actual, que la dirección no realizó ajustes al resultado del modelo, lo que se consideró adecuado.					
(e) Si la integridad de las hipótesis significativas y los datos se han mantenido en la aplicación del método. (Ref.: Apartado A101)	El auditor evaluó si la dirección había mantenido la integridad de las hipótesis y datos importantes al aplicar su método para determinar el valor en uso de las propiedades, planta y equipo. El auditor realizó esta evaluación a través de pruebas detalladas del modelo, incluida la prueba de que los datos e hipótesis se habían transferido de manera completa y precisa a través de cada etapa del proceso de estimación, sin notar problemas.					
<p>Hipótesis significativas</p> <p>24. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si las hipótesis significativas son apropiadas en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A102–A103)</p>	<p>Además de la indagación y del análisis de sensibilidad, el auditor realizó pruebas de detalles sobre los pronósticos de ingresos, los márgenes operativos proyectados, los gastos de capital, los requerimientos de capital de trabajo y la tasa de descuento para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las hipótesis importantes que subyacen a los modelos de FED eran adecuados en el contexto de la NIC 36. Los procedimientos del auditor incluyeron lo siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="983 927 2000 1393"> <thead> <tr> <th data-bbox="983 927 1391 1011"><i>Hipótesis significativas</i></th> <th data-bbox="1391 927 2000 1011"><i>Procedimientos realizados</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="983 1011 1391 1393">Presupuestos de ingresos</td> <td data-bbox="1391 1011 2000 1393"> <ul style="list-style-type: none"> • Dado el alto nivel de subjetividad en torno a esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se enfocó en la justificación de la dirección para seleccionar los pronósticos de ingresos utilizados en el modelo. Esto incluye cuestionar a la dirección sobre por qué la tasa seleccionada era más adecuada que las alternativas disponibles y considerar si </td> </tr> </tbody> </table>		<i>Hipótesis significativas</i>	<i>Procedimientos realizados</i>	Presupuestos de ingresos	<ul style="list-style-type: none"> • Dado el alto nivel de subjetividad en torno a esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se enfocó en la justificación de la dirección para seleccionar los pronósticos de ingresos utilizados en el modelo. Esto incluye cuestionar a la dirección sobre por qué la tasa seleccionada era más adecuada que las alternativas disponibles y considerar si
<i>Hipótesis significativas</i>	<i>Procedimientos realizados</i>					
Presupuestos de ingresos	<ul style="list-style-type: none"> • Dado el alto nivel de subjetividad en torno a esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se enfocó en la justificación de la dirección para seleccionar los pronósticos de ingresos utilizados en el modelo. Esto incluye cuestionar a la dirección sobre por qué la tasa seleccionada era más adecuada que las alternativas disponibles y considerar si 					

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>la selección de la hipótesis era congruente con (o no debería haber sido congruente con) períodos anteriores, con datos de mercado disponibles públicamente de fuentes confiables y con hipótesis similares utilizadas en otras estimaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar los movimientos históricos reales en los ingresos y si estos siguen siendo un buen indicador de los ingresos futuros probables, dados los cambios significativos relacionados con el mercado y la disminución de las ventas de cámaras de consumo en toda la industria. • Evaluar si los pronósticos de la entidad están en línea con los datos de la industria o el mercado y las publicaciones comerciales y la confiabilidad de esta evidencia tomando en cuenta la fiabilidad y reputación de la fuente de los datos. • Evaluar la precisión de los pronósticos anteriores de la dirección.
	Márgenes operativos proyectados	<ul style="list-style-type: none"> • Comparar los márgenes operativos proyectados con los resultados históricos, los pronósticos anteriores y los datos de la industria/mercado y evaluar si el margen histórico real sigue siendo un buen

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>indicador de la probable tasa de margen futura, dados los cambios significativos relacionados con el mercado, la disminución de las ventas de cámaras de consumo en toda la industria y las implicaciones resultantes para los márgenes operativos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Considerar si los pronósticos de costos reflejan adecuadamente los impactos de los aumentos de tarifas contractuales de arrendamientos, acuerdos de proveedores o de empleo u otros contratos.
	<p>Gastos de capital (considerados necesarios para el uso continuo de los activos)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor identificó que los planes de negocios futuros de la entidad se fundamentan en la introducción de un nuevo producto. La dirección tiene la intención de fabricar el nuevo producto utilizando su planta existente, invirtiendo en las mejoras de capital necesarias para garantizar que la planta se pueda utilizar para fabricar el nuevo producto y, por lo tanto, continuar produciendo volúmenes a un nivel acorde con la capacidad actual. • El auditor evaluó si los gastos de capital proyectados incluidos en el modelo, estaban en niveles razonables para la

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>mejora y el mantenimiento continuo de la planta existente y si los volúmenes de ingresos proyectados reflejaban la capacidad actual.</p>
	<p>Requerimientos de capital de trabajo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor evaluó el nivel de aumento en el capital de trabajo neto y encontró que era congruente con el aumento proyectado en ingresos y en márgenes.
	<p>Tasa de descuento</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Dado el alto nivel de subjetividad inherente en la determinación de la tasa de descuento y su alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se enfocó en los juicios realizados por la dirección en el desarrollo y selección de una tasa de descuento adecuada, en particular la selección de una beta adecuada para el cálculo del costo de capital. • El auditor evaluó si las selecciones hechas eran congruentes con períodos anteriores y con otras hipótesis hechas por la dirección y desafió a la dirección a justificar que los datos clave seleccionados eran más apropiados que las alternativas disponibles.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<ul style="list-style-type: none"> El auditor también comparó la tasa de descuento con la tasa utilizada por entidades no relacionadas en la misma industria y determinó que la tasa de descuento es la tasa antes de impuestos y refleja las evaluaciones actuales del mercado sobre el valor del dinero en el tiempo y cualquier riesgo específico del activo que no haya sido ajustado por en los flujos de efectivo previstos.
<p>Además de estos procedimientos, el auditor revisó el memorando de resultados elaborado por el especialista en valuación de la firma con respecto a la tasa de descuento (ver apartado 15), evaluando la relevancia y razonabilidad de los hallazgos del especialista, realizó las acciones de seguimiento requeridas sobre las cuestiones pendientes planteadas por el especialista y determinó que las versiones finales de la información a entregar acordada (por ejemplo, memorandos y cualquier programa de apoyo preparado por especialistas) se incluyeron dentro de los documentos de trabajo de auditoría.</p> <p>Al realizar los procedimientos anteriores, el auditor identificó que la selección de la dirección de la hipótesis de los pronóstico de ingresos parecía optimista en comparación con los datos de los pronósticos de la industria publicados. El auditor determinó que, con fundamento en los procedimientos realizados, las otras hipótesis importantes eran apropiadas en el contexto del marco de información financiera.</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor con respecto a la hipótesis del pronóstico de ingresos se aborda más adelante en este ejemplo.]</i></p>		

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p>	<p>Habiendo realizado procedimientos sobre la selección de la dirección de hipótesis significativas, en particular cuestionando la idoneidad de la tasa de descuento y los pronósticos de ingresos utilizados en el modelo de FED, el auditor identificó un indicador de posible sesgo de la dirección en la selección de las hipótesis del pronóstico de ingresos por parte de la dirección, que parecía optimista en comparación a los datos del pronóstico de la industria publicados. El auditor no identificó ningún otro indicador de posible sesgo de la dirección.</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor a este indicador de posible sesgo de la dirección se aborda más adelante en este ejemplo.]</i></p>
<p>(c) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con las hipótesis relacionadas que se utilizan en otras áreas de las actividades comerciales de la entidad, sobre la base del conocimiento del auditor obtenido en la auditoría; y (Ref.: Apartado A104)</p>	<p>Además de los procedimientos del auditor en respuesta al apartado 24(a) anterior, el auditor evaluó si las hipótesis del pronóstico de ingresos y los márgenes operativos proyectados en el modelo de FED eran congruentes entre sí, dada la relación directa entre estas hipótesis.</p> <p>El auditor también comparó las hipótesis utilizadas en el modelo con los presupuestos aprobados y con otros pronósticos aprobados, incluidos los preparados por la dirección como parte de su evaluación de empresa en funcionamiento.</p> <p>Con fundamento en estos procedimientos en y otros procedimientos que abordan las otras hipótesis importantes, el auditor determinó que las hipótesis importantes de la dirección eran congruentes con otras hipótesis significativas utilizadas en la estimación del importe recuperable y con las hipótesis utilizadas en otras estimaciones contables.</p>
<p>(d) Cuando corresponda, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref.: Apartado A105)</p>	<p>El auditor identificó que la proyección de ingresos de la entidad incorporada en los FED de la dirección incluía flujos de efectivo de la introducción de una nueva cámara de alta calidad y con menor costo, que planea fabricar utilizando la instalación de producción de cámaras existente. La nueva cámara está todavía en la fase de investigación y desarrollo con su lanzamiento está planeado para después de 18 meses del final del año en curso.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>El auditor determinó que la dirección tenía la intención y capacidad para entregar el nuevo producto mediante la ejecución de los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisión del éxito histórico de la dirección con el desarrollo e introducción de nuevas cámaras y el cronograma para hacerlo. • Entrevistar a los principales ejecutivos de investigación y desarrollo y de fabricación para evaluar sus puntos de vista sobre las hipótesis sobre la fecha esperada de lanzamiento y si la utilización de la instalación de fabricación existente requeriría modificaciones significativas. • Inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, cuando corresponda, presupuestos, autorizaciones o actas aprobados formalmente. • Indagaciones con la dirección sobre sus razones para fabricar el nuevo producto utilizando la maquinaria y el equipo existente en lugar de invertir en nueva maquinaria y equipo. • Considerar los hechos que ocurren después de la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría, incluido si la investigación y el desarrollo de la dirección sobre el nuevo producto se han mantenido según lo programado y si la dirección ha realizado el nivel de inversión en equipo de capital proyectado en el modelo de FED.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>Datos</p> <p>25. Al aplicar los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deberán abordar:</p> <p>(a) Si los datos son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, los cambios en periodos anteriores son apropiados; (Ref.: Apartados A95, A106)</p>	<p>El auditor realizó pruebas de detalles sobre los datos utilizados, confrontándolos con la documentación de respaldo apropiada y determinó que los datos utilizados en el modelo eran adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable, eran relevantes y confiables y que los cambios en los datos utilizados el período anterior eran adecuados. Los datos probados incluyeron, entre otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo históricos, incluidos los ingresos históricos y los márgenes operativos. • Valores contables de activos históricos. • Tasas de interés libres de riesgo utilizadas en el desarrollo de las hipótesis de tasa de descuento. • Términos contractuales. • Datos externos independientes (por ejemplo, métricas del mercado o de la industria) relevantes para las hipótesis de la dirección. <p>Fundamentado en estos procedimientos, el auditor determinó que los datos utilizados para realizar la estimación contable eran adecuados en el contexto del marco de información financiera.</p>
<p>(b) Si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; (Ref.: Apartado A96)</p>	<p>El auditor no identificó ningún juicio realizado por la dirección al seleccionar los datos que indicaran un posible sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) Si los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y (Ref.: Apartado A107)</p>	<p>Véanse los procedimientos realizados por el auditor con respecto al apartado 25(a) anterior que cubre la consideración de si los datos utilizados son relevantes y fiables en las circunstancias.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(d) Si los datos han sido entendidos o interpretados adecuadamente por la dirección, incluso con respecto a los términos contractuales. (Ref.: Apartado A108)</p>	<p>Con fundamento en los procedimientos realizados en el apartado 25(a), el auditor determinó que la dirección había entendido e interpretado adecuadamente los datos utilizados, incluso con respecto a los términos contractuales.</p>
<p>Selección de la dirección de una estimación puntual y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación</p> <p>26. Al aplicar los requerimientos del apartado 22, los procedimientos posteriores de auditoría del auditor deben abordar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas apropiadas para:</p> <p>(a) Entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref.: Apartado A109)</p> <p>(b) Tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual apropiada y desarrollando la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartados A110–A114)</p>	<p>Con fundamento en las pruebas realizadas sobre los métodos, hipótesis y datos importantes, el auditor determinó que la dirección había tomado los pasos adecuados para conocer y abordar la incertidumbre en la estimación. Debido a que la dirección incluyó información a revelar específica en los estados financieros, que describen la incertidumbre en la estimación asociada con su proceso de evaluación del deterioro (por ejemplo, información a revelar sobre el rango de resultados posibles y las hipótesis utilizadas para determinar el rango), el auditor también evaluó que la información a revelar demostró que la dirección la había entendido adecuadamente y que la información a revelar describe adecuadamente la incertidumbre en la estimación.</p> <p>El auditor determinó que, aunque la dirección tenía conocimiento de la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable, se identificó una preocupación con respecto a una de las hipótesis significativas seleccionadas y aplicadas por la dirección al desarrollar su estimación puntual del importe recuperable. La preocupación específica se relacionaba con un elemento de las hipótesis de los pronósticos de ingresos seleccionados por la dirección que parecían optimistas en comparación con los datos del pronóstico de la industria publicados y el desempeño financiero reciente de la entidad.</p>
<p>27. Cuando, a juicio del auditor con fundamento en la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las acciones adecuadas para entender o abordar la incertidumbre en la estimación, el auditor deberá: (Ref.: Apartados A115–A117)</p> <p>(a) Solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre en</p>	<p>Debido a que el auditor identificó una preocupación relacionada con una hipótesis significativa específica seleccionada y aplicada por la dirección al desarrollar su estimación puntual del importe recuperable, el auditor solicitó que la dirección realice procedimientos posteriores para reevaluar la idoneidad de las hipótesis utilizadas en el modelo de FED, incluida la solicitud de que la dirección proporcione una justificación adicional y documentación de respaldo para abordar la aparente desviación del pronóstico de ingresos con otra evidencia de auditoría disponible.</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>la estimación o para abordarla reconsiderando la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando proporcionar información a revelar adicional relacionada con la incertidumbre en la estimación, y que evaluar la o las respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;</p>	<p>La dirección acordó realizar procedimientos posteriores y posteriormente concluyó que estaba de acuerdo con las preocupaciones planteadas por el auditor y, en consecuencia, aplicó una hipótesis de pronósticos de ingresos más conservadora a su modelo la cual estaba alineada con los datos del pronóstico de la industria publicados y con el desempeño financiero reciente de la entidad. Esto resultó en un cambio material en el importe recuperable estimado aplicado en la evaluación de deterioro de la dirección. La evaluación de deterioro revisada resultó en un aumento importante en la provisión por deterioro de la entidad previamente reconocida, que fue corregida por la dirección.</p>
<p>(b) Si el auditor determina que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor no aborda lo suficiente la incertidumbre en la estimación, en la medida de lo posible, desarrollar una estimación puntual o rango del auditor de conformidad con los apartados 28-29; y</p>	<p>El auditor determinó que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor abordó suficientemente la incertidumbre en la estimación asociada y, como resultado, no se consideró necesario desarrollar la estimación puntual o rango del auditor.</p>
<p>(c) Evaluar si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, comunicarlo de conformidad con la NIA 265.³²</p>	<p>El auditor concluyó que la selección de una tasa de crecimiento de ingresos inadecuada era indicativa de una deficiencia de control y, sobre con fundamento en que la cuestión condujo a un ajuste material en los estados financieros, consideró que era una deficiencia significativa en el control de revisión de la dirección que debe ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad de manera oportuna.</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor a esta deficiencia significativa se aborda más adelante en este ejemplo.]</i></p>
<p><i>Otras consideraciones relativas a la evidencia de auditoría</i></p> <p>30. Al obtener evidencia de auditoría sobre los riesgos de incorrecciones materiales relacionada con las</p>	<p>El auditor dio una consideración cuidadosa a las fuentes de información utilizadas como evidencia de auditoría cuando auditó el importe recuperable estimado. Al preparar las hipótesis del FED, la dirección obtuvo datos sobre métricas relevantes de la industria de</p>

³² NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que se utilicen como evidencia de auditoría, el auditor deberá cumplir con los requerimientos aplicables de la NIA 500.</p> <p>Cuando se utiliza el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden ayudar al auditor a evaluar la idoneidad del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. Al evaluar el trabajo del experto de la dirección la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales se ven afectados por la evaluación del auditor de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto, la comprensión del auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto, y la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto. (Ref.: Apartados A126–A132)</p>	<p>una fuente externa de confianza especializada en análisis de la industria. El auditor comparó estos datos con información con información de una fuente alternativa independiente que se especializa en análisis de industrias similares, con el fin de evaluar su fiabilidad. El auditor determinó que los datos de la fuente alternativa eran congruentes con los utilizados por la dirección. El auditor también realizó procedimientos adicionales sobre la fiabilidad (por ejemplo, integridad y precisión) de la información utilizada por la entidad en la preparación del modelo de FED.</p> <p>La dirección no utilizó el trabajo de ningún experto de la dirección para hacer la estimación del importe recuperable.</p>
Información a revelar relacionada con las estimaciones contables	
<p>31. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones para la información relacionada a revelar sobre una estimación contable, distinta de la relacionada con la incertidumbre en la estimación que se aborda en los apartados 26(b) y 29(b).</p>	<p>El auditor realizó pruebas de detalles sobre la información a revelar relacionada con el deterioro, requerida por el marco de información financiera aplicable, incluyendo los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Probar que se haya revelado el importe recuperable de cada activo o unidad generadora de efectivo para el cual se reconoció o revertió una pérdida por deterioro durante el período; • Probar que cada importe recuperable revelado es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; y

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • Concordar las afirmaciones con la documentación de soporte adecuada.
Indicadores de un posible sesgo de la dirección	
<p>32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son individualmente razonables, son indicadores de un posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican posibles sesgos de la dirección, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría. Cuando existe la intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref.: Apartados A133–A136)</p>	<p>El auditor realizó una evaluación de los juicios y decisiones tomadas por la dirección al hacer la estimación del importe recuperable y de otras estimaciones realizadas al preparar los estados financieros.</p> <p>El auditor identificó que la selección de los pronósticos de ingresos por parte de la dirección parecía optimista y esto indicaba un posible sesgo de la dirección. El auditor evaluó las razones de esta selección y determinó que se debía a un informe actualizado de mercado publicado posteriormente a la selección de hipótesis por parte de la dirección, que indicaba una tasa de disminución más alta para el mercado. Con fundamento en esta evaluación y reconociendo la apertura de la dirección para revisar la estimación seleccionada cuando se cuestiona, el auditor concluyó que esto no era un caso de sesgo de la dirección ni había una intención de inducir a error. Como tal, esto no se consideró una indicador de un incremento de riesgo de fraude. Si bien la revisión por parte de la dirección de la selección de una hipótesis del pronóstico de ingresos abordó las preocupaciones del auditor para fines de esta estimación, el auditor también consideró si otras estimaciones del valor razonable preparadas por la dirección contenían hipótesis optimistas y no identificó otras hipótesis excesivamente optimistas que indiquen un posible sesgo de la dirección.</p>
Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados	
<p>33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables,³³ el auditor evaluará, con fundamento en los procedimientos</p>	<p>El auditor reflexionó sobre los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida con respecto a la estimación de la dirección del importe recuperable de propiedades, planta y equipo al final del período. Se consideró que la selección de</p>

³³ NIA 330, apartados 25-26.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>de auditoría y en la evidencia de auditoría obtenido, si: (Ref.: Apartados A137–A138)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones permanece adecuada, incluido cuando se han identificado indicadores de sesgo de la dirección; (b) las decisiones de la dirección respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de estas estimaciones contables en los estados financieros son de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. 	<p>pronósticos de ingresos por parte de la dirección era indicativa de una deficiencia en el control de revisión en el que el auditor buscaba confiar mediante la prueba de su efectividad operativa. Como tal, el auditor consideró el impacto de esto en el plan de auditoría y concluyó que no se podía confiar en el control de revisión y era necesario un mayor nivel de evidencia sustantiva. Esta se obtuvo a través de procedimientos de auditoría adicionales sobre las hipótesis seleccionadas por la dirección sobre el pronóstico de ingresos revisado y sobre la evidencia que obtuvo el auditor de las hipótesis revisadas. La valoración del auditor del riesgo inherente (específicamente, que había un riesgo significativo de incorrección material y altos niveles de subjetividad y susceptibilidad al sesgo de la dirección) permaneció sin cambios.</p> <p>El auditor también consideró el impacto de esta deficiencia significativa en el plan de auditoría al evaluar su impacto en otras áreas del proceso de la dirección (incluyendo la identificación y selección de métodos, hipótesis y datos importantes), así como en cualquier otro control de revisión en el que se basa el auditoría. El auditor planeó obtener evidencia del control sobre los juicios aplicados en la selección de las fuentes de datos para el desarrollo de las hipótesis significativas. Dado que esta evidencia no se pudo obtener confiando en el control de revisión, el auditor realizó procedimientos sustantivos adicionales sobre la selección de fuentes de datos relevantes para el pronóstico de ingresos por parte de la dirección, incluyendo la evaluación de si eran congruentes con los juicios realizados en períodos anteriores y en otras estimaciones.</p> <p>Después de la revisión de la hipótesis de la dirección, el auditor quedó satisfecho con las decisiones de la dirección con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar, y con que se había obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.</p>
<p>34. Al realizar la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tomará en cuenta toda la evidencia de auditoría relevante obtenida, ya sea corroborativa o</p>	<p>Al realizar la evaluación anterior, el auditor tomó en consideración toda la evidencia relevante obtenida. Además de la evidencia corroborativa obtenida, se consideró específicamente si se había identificado alguna evidencia de auditoría potencialmente contradictoria. El auditor determinó que la selección original de la dirección de un</p>

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>contradictoria.³⁴ Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o en la opinión del auditor sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada).³⁵</p>	<p>pronóstico de ingresos era incongruente con los últimos datos de mercado publicados disponibles. Se consideró que la revisión de la dirección de las hipótesis seleccionadas para el pronóstico de ingresos, a solicitud del auditor, resolvía adecuadamente esta cuestión. El auditor no identificó ninguna otra evidencia que contradijera la evidencia de auditoría obtenida al evaluar la estimación del importe recuperable de la dirección.</p>
<p>Determinar si las estimaciones contables son razonables o contienen incorrecciones</p> <p>35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la información relacionada a revelar es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones. La NIA 450³⁶ proporciona una orientación sobre cómo puede distinguir el auditor incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o proyectadas) para la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref.: Apartados A12–A13, A139–A144)</p>	<p>El auditor determinó que, después del reconocimiento del ajuste de auditoría reconocido por la dirección en referencia a la respuesta al apartado 27(a) anterior, la estimación de la dirección del importe recuperable era razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable.</p> <p>Además, la información a revelar relacionada que fue preparada por la dirección, por ejemplo de conformidad con lo requerido en la NIC 36, y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIC 1, fueron consideradas como razonables por el auditor en el contexto del marco de información financiera aplicable.</p>
<p>36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:</p> <p>(a) En el caso de un marco de presentación fiel, si la dirección ha incluido información a revelar, más allá de las específicamente requeridas por el marco, que son necesarias para lograr la</p>	<p>La entidad determinó que no consideró necesario incluir información a revelar adicional a las requeridas por la NIC 36 y otras normas relevantes, como la NIC 1, con el fin de lograr una presentación fiel de los estados financieros en su conjunto.</p> <p>El auditor evaluó y estuvo de acuerdo con las conclusiones de la dirección sobre esta cuestión.</p>

³⁴ NIA 500, apartado 11.

³⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

³⁶ NIA 450, apartado A6.

Selección de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
presentación fiel de los estados financieros en su conjunto; ³⁷ o	
(b) En el caso de un marco de cumplimiento, si la información a revelar es la necesaria para que los estados financieros no sean engañosos. ³⁸	Este requerimiento no es aplicable ya que el marco de información financiera aplicable no se considera un marco de cumplimiento.

³⁷ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

³⁸ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

Acerca del IAASB

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®. Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Copyright © Mayo 2020 por IFAC. Todos los derechos reservados.

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

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver [permissions](#) o contacte permissions@ifac.org.