

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



Traducido por:

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Implementación de la NIA 540 (Revisada) - Ejemplos ilustrativos

Esta publicación ha sido preparada por un grupo de trabajo del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) tras la aprobación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*. La lectura de esta publicación no sustituye la lectura de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ni modifica o invalida las NIA cuyo texto es el único oficial. Los ejemplos ilustrativos incluyen explicaciones acerca de cómo se pueden aplicar ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada), pero no describen la documentación que debería prepararse.

Introducción

Los siguientes ejemplos ilustrativos se han diseñado para ilustrar cómo puede un auditor abordar ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada) y han sido desarrollados para ayudar al auditor a conocer cómo puede aplicarse la NIA 540 (Revisada).

1. Estimación contable sencilla - Provisión por deterioro de las existencias	El ejemplo 1 ilustra cómo puede un auditor abordar ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de la auditoría de los estados financieros de una entidad con estimaciones relativamente sencillas.
2. Estimación contable compleja - Provisión por deterioro del inmovilizado material	El ejemplo 2 ilustra cómo puede un auditor abordar ciertos requerimientos de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de la auditoría de los estados financieros de una entidad que incluyen estimaciones contables más complejas.

Los ejemplos ilustran estimaciones contables con características y grados de complejidad variables. Cada ejemplo ilustra una selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada). No se tratan todos los requerimientos en cada ejemplo ni cubren todas las partes de aquellos requerimientos que han sido seleccionados. Los requerimientos que se han seleccionado en cada ejemplo varían para ilustrar los distintos aspectos de la NIA 540 (Revisada) y para centrarse en aquellos que son más pertinentes al ejemplo.

Estos ejemplos siguen el siguiente formato:

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada)	Conocimiento y enfoque del auditor
<p>Esta columna incluye extractos de los requerimientos de la NIA 540 (Revisada). No sustituye la lectura de las normas ni incluye los objetivos, definiciones y la guía de aplicación que son necesarios para aplicar los requerimientos correctamente.</p>	<p>Esta columna incluye ejemplos de cómo el auditor puede haber respondido a los requerimientos incluyendo la descripción de procedimientos que se llevaron a cabo y los posibles desenlaces. No tiene por objetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cubrir otros posibles desenlaces; • describir todos los procedimientos que existen para cumplir con el requerimiento aplicable; • abordar todas las consideraciones relevantes de la segunda columna.

Estos ejemplos deben leerse conjuntamente para demostrar cómo el trabajo del auditor para cumplir con los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) puede reducirse o ampliarse cuando se auditan estimaciones contables sencillas o complejas, respectivamente. Por ejemplo, el trabajo del auditor para obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, puede reducirse relativamente cuando se auditan estimaciones contables sencillas en comparación con el relacionado con estimaciones contables complejas. Además, el auditor, al auditar estimaciones contables sencillas, puede determinar que no se requieren cualificaciones especializadas, que existen menos hipótesis significativas o que el método aplicable no implica un modelo complejo.

Ejemplos ilustrativos no cubiertos por esta publicación

Se están desarrollando ejemplos para ilustrar cómo puede un auditor abordar los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) en el contexto de estimaciones contables más complejas tales como aquellas relacionadas con las pérdidas por insolvencias esperadas.

Ejemplo 1 - Aplicación de aspectos seleccionados de la NIA 540 (Revisada) a la provisión por deterioro de las existencias

Antecedentes

La entidad vende cámaras de tres gamas: profesional, aficionado y consumidor. Los elementos de las cámaras profesionales son caros y la entidad mantiene pequeñas cantidades en stock. Los elementos de las cámaras para aficionados tienen un precio medio y la entidad mantiene, en comparación, grandes cantidades en stock. Los elementos de las cámaras de consumo son relativamente baratos y la entidad mantiene grandes cantidades en stock. Debido a que el cambio en el sector de cámaras para aficionados y de consumo es de naturaleza rápida, la introducción de nuevos modelos puede hacer que las ventas de los modelos antiguos sean más difíciles. Además, la mejora de las cámaras integradas en los teléfonos móviles está reduciendo las ventas de las cámaras de consumo. Cuando las ventas de determinados modelos se ralentizan, la dirección de la entidad auditada reduce su precio de venta para intentar vender los inventarios de baja rotación. Estos descuentos se pueden incrementar a lo largo del tiempo si se considera necesario alcanzar unas ventas determinadas. Al final del año, la dirección evalúa y provisiona por el deterioro de existencias sobre la base de los cambios en la demanda de los consumidores, los desarrollos tecnológicos u otros factores económicos.

A los efectos de este ejemplo, el marco de información financiera aplicable requiere que las existencias se valoren al menor de: el coste o el valor realizable neto². El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor a su valor realizable neto se reconoce como gasto en el ejercicio en que tenga lugar la rebaja o pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor a su valor realizable neto se reconoce como gasto en el ejercicio en que tenga lugar la rebaja o pérdida³. El marco de información financiera aplicable requiere la revelación de las políticas contables adoptadas para la valoración de existencias lo que incluye, la fórmula de valoración de los costes utilizada, el importe de cualquier rebaja del valor de las existencias reconocida como un gasto del periodo y el importe de toda reversión de cualquier rebaja que se haya reconocido como una reducción del valor de las existencias reconocida como un gasto del periodo, entre otros⁴.

La entidad no opera en un sector regulado.

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

³ Por ejemplo, NIC 2, apartado 34.

⁴ Por ejemplo, NIC 2, apartado 36.

Aplicación de la NIA 540 (Revisada)

En la siguiente tabla se incluyen ejemplos ilustrativos del conocimiento y enfoque del auditor que puede seguirse con relación a requerimientos seleccionados de la NIA 540 (Revisada). No aborda todos los requerimientos de la norma. Pueden existir otros factores relevantes en las circunstancias específicas de un encargo de auditoría de una entidad similar (por ejemplo, rebajas de precios de los proveedores y/o efectos de los movimientos de los tipos de cambio en los precios de los bienes importados).

Selección de 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 conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)⁷ el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)</p>	<p>El auditor llevó a cabo procedimientos de valoración de riesgo para obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo las siguientes estimaciones contables de la entidad en su conjunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • leyó los papeles de trabajo de auditoría y estados financieros del periodo anterior; • examinó las actas de las reuniones del consejo y comités; • indagó ante los miembros de la dirección con la adecuada responsabilidad en relación con los estados financieros y • llevó a cabo comprobaciones paso a paso sencillas sobre los procesos de la dirección para llevar a cabo 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 que las estimaciones contables se reconozcan</p>	<p>El auditor identificó que el valor de algunas cámaras de la entidad puede ser objeto de un deterioro de su valor. Como resultado, puede darse la necesidad de una provisión o modificación de la provisión por el deterioro del valor de las existencias (es decir, una estimación contable) para registrar las existencias cuyo valor se ha deteriorado al menor de los valores de coste y valor realizable neto.</p>

⁵ Refiérase a la guía de aplicación pertinente.

⁶ Tienen por objeto ilustrar posibles desenlaces para este ejemplo - no ilustran todos los posibles desenlaces.

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

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)</p>	
<p>(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)</p>	<p>Con relación a las existencias y el deterioro de su valor, el auditor obtuvo el conocimiento sobre el marco de información financiera aplicable: a través de la lectura de las normas de contabilidad aplicables.</p> <p>Con relación a cómo se aplican los requerimientos incluidos en el marco en el contexto de la entidad auditada y de cómo se ven afectados por factores de riesgo inherente, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obtuvo un conocimiento sobre el sector minorista de cámaras y las condiciones de venta desde el inicio del periodo sujeto a auditoría hasta el momento actual a través de publicaciones comerciales; • hizo indagaciones ante los miembros de la dirección con responsabilidad en relación con los estados financieros, control de existencias, compras y marketing y • llevó a cabo comprobaciones paso a paso sencillas sobre los procesos de la dirección para llevar a cabo la estimación de la provisión. <p>El auditor determinó que la aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable a la provisión de la entidad para el deterioro del valor de las existencias debería ser sencilla. La naturaleza y circunstancias del negocio implican que realizar la estimación de la provisión y de la correspondiente información a revelar para el deterioro del valor de las existencias no exige métodos o modelos complejos. Los factores de riesgo inherente 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 en la realización 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 requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)</p>	<p>Tras considerar su propio conocimiento, la orientación sectorial disponible y sus discusiones con la dirección, el auditor determinó que no existían factores normativos aplicables a la provisión de la entidad por el deterioro del valor de las existencias.</p>
<p>(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)</p>	<p>El auditor obtuvo su conocimiento sobre la base de los resultados de los procedimientos realizados en respuesta al apartado 13(a)-(c) anterior en el que se identifica que sería necesaria una provisión por deterioro de valor de las existencias.</p> <p>El auditor determinó la naturaleza esperada de la estimación contable y de la correspondiente información a revelar a incluir en los estados financieros de la entidad de conformidad con los requerimientos relacionados con la provisión por deterioro de valor de las existencias establecidos en el marco de información financiera aplicable (es decir, el menor entre el coste y el valor realizable neto según la NIC 2). Un conocimiento de la información a revelar en los estados financieros del periodo anterior relativa a la provisión por deterioro del valor del inventario también ayudó en la formación de esta expectativa.</p>
<p><i>El control interno de la entidad</i></p> <p>(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)</p>	<p>El auditor determinó, a través de la observación y de la indagación, que el propietario de la empresa se involucra en las operaciones diarias y supervisa a los empleados responsables de las existencias y del contable, el cual estima la provisión por deterioro del valor de las existencias.</p>
<p>(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)</p>	<p>El auditor determinó, a través de indagaciones, que la dirección concluyó que no eran necesarias cualificaciones o experiencia especializadas más allá del conocimiento propio por el profundo conocimiento acerca de los productos que comercializan y el seguimiento que hacen de los desarrollos del mercado.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección no tiene un proceso de valoración del riesgo formal y considera que ello no es inusual en una empresa de su tamaño y naturaleza.</p>
<p>(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:</p> <p>(i) Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar y (Ref: Apartados A34–A35)</p> <p>(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:</p> <p>a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo 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>El auditor determinó que cada cámara tiene un número de serie que puede trazarse a una factura de compra. El coste puede identificarse de manera específica para cada cámara. El coste se registra en el sistema contable cuando se reciben los bienes.</p> <p>Al determinar el valor de la provisión por deterioro de las existencias, la dirección utiliza su juicio y experiencia en el sector, así como las condiciones comerciales actuales de su propia empresa y el conocimiento de los precios y descuentos aplicados por sus competidores, para identificar las categorías de cámaras y aquellos modelos que pueden tener una rotación baja y establecer un valor neto realizable estimado adecuado para dichas cámaras.</p> <p>Un miembro del personal de categoría inferior, supervisado por la dirección, gestiona una hoja de cálculo que se actualiza semanalmente, en la que se registran los precios que los competidores establecen para las diferentes categorías de cámaras. Se incluyen otros minoristas con locales en un radio de 20 millas y una selección de páginas web de otros minoristas que ofrecen cámaras con garantía oficial de los agentes del fabricante locales. (Las cámaras se pueden adquirir on-line sin garantía oficial. Sin embargo, la dirección reconoce que no pueden competir en precio con ellos y no los incluyen en la relación de datos recopilados)</p> <p>Con relación a la incertidumbre en la estimación, el auditor determinó que la dirección considera los importes de los descuentos a ofrecer y de si es posible que tengan que incrementarse por etapas a lo largo del tiempo para, finalmente, poder vender todas las existencias a final de año y no tener que desechar nada. El juicio de la dirección acerca de los descuentos a aplicar a cada modelo de cámara se basa en su experiencia sobre qué modelos se están vendiendo actualmente mejor o peor y su experiencia en grandes</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<ul style="list-style-type: none"> ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43) (iii). selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44) b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45) c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49) 	<p>descuentos previos de unidades de baja rotación realizados por su empresa o por sus competidores. Las decisiones acerca de los descuentos se acuerdan con el propietario de la empresa y se registran en la hoja de cálculo. El deterioro de valor de las existencias se reconoce cuando los modelos de cámaras se rebajan en una cuantía que hace que su valor realizable neto se reduzca a un importe inferior al coste.</p> <p>La dirección no necesita ni utiliza modelos para estimar valores.</p>
<ul style="list-style-type: none"> (i) Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50–A54) 	<p>Las actividades de control existen, pero son relativamente limitadas en su naturaleza.</p> <p>Los datos sobre los precios de los competidores para la hoja de cálculo que gestiona un miembro del personal de categoría inferior. Estos son revisados por la dirección con relación a su «razonabilidad» (basándose en su propio conocimiento y experiencia) y también comprueba una muestra de precios incluidos todos aquellos que parecen no estar en línea con el patrón general esperado.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
	<p>El propietario participa estrechamente y firma la determinación de los niveles de descuento sobre los precios de venta que se ofrecerán y en la preparación de la provisión cuando el valor de reventa estimado caiga por debajo del coste.</p> <p>El contable utiliza los registros de existencias, incluyendo las cantidades y precios pagados por cada uno de los elementos y los descuentos acordados por la dirección, para calcular las cifras de existencias para los estados financieros. Estas son revisadas por el propietario para determinar su exactitud e integridad.</p>
<p>(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.</p>	<p>La dirección no revisa de manera formal el resultado de sus estimaciones contables previas. Tienen un proceso continuo de revisión de descuentos que creen necesarios, intentando aplicar el mínimo descuento e incrementándolo a lo largo del tiempo si es necesario para alcanzar las ventas.</p>
<p>14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)</p>	<p>Sobre la base de una revisión de los precios de venta reales comparados con los que se estimaron en cierres anteriores, el auditor identificó que la diferencia entre la provisión establecida y los precios de venta alcanzados está normalmente dentro de la materialidad.</p>
<p>15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo,</p>	<p>El auditor determinó que no eran necesarias cualificaciones especializadas.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder 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. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada)⁸, el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A64–A71)</p> <p>(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)</p> <p>(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)</p> <p>(i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o</p> <p>(ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente</p>	<p>El auditor valoró que el riesgo inherente de incorrección material en la valoración de la provisión es moderado considerando sus valoraciones acerca de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La estimación de la provisión está sujeta a una incertidumbre en la estimación moderada. Esta valoración se basa en un relativamente corto periodo de previsión y en que se espera que la mayoría de las existencias en el inventario a fecha de cierre se vendan en los siguientes 6 meses; • El impacto de la subjetividad de la dirección y de los posibles cambios en las condiciones de mercado que no reflejan las hipótesis de la dirección podrían tener un efecto moderado; • Existen 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 para la provisión es relativamente sencilla; y • La correspondiente información a revelar requerida es limitada y fácil de determinar cuando se aplica el método. <p>El auditor valoró el riesgo de control como alto ya que los controles de la entidad son limitados y no están diseñados para tratar el riesgo de incorrección material resultante de realizar hipótesis acerca del futuro que resultan no ser válidas. Considerando la relativa simplicidad del método utilizado por la dirección, la naturaleza y disponibilidad de los</p>

⁸NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>información a revelar para su inclusión en los estados financieros.</p>	<p>datos utilizados y la naturaleza limitada de los otros controles aplicados por la entidad, el auditor determinó que un enfoque totalmente sustantivo es lo más adecuado.</p>
<p>17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo⁹. 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 riesgo¹⁰. (Ref: Apartado A80)</p>	<p>Considerando el conocimiento obtenido sobre la entidad y las condiciones actuales del mercado, el auditor no consideró que el riesgo de incorrección material de la valoración de la provisión por la pérdida de valor de las existencias fuera significativo.</p>
<p>Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material</p>	
<p>18. Como requiere la NIA 330¹¹, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones¹², teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:</p> <p>(a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);</p>	<p>El auditor determinó que los procedimientos de auditoría posteriores eran principalmente comprobar cómo realizó la estimación la dirección, así como obtener evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.</p> <p>El auditor concluyó que no era necesario desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, sujeto al resultado de los procedimientos de auditoría posteriores, según el apartado 18(b).</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 requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o</p> <p>(c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).</p> <p>Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría¹³. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)</p>	
<p><i>Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría</i></p> <p>21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el</p>	<p>Para las gamas de cámaras para aficionados y las de consumo, el auditor analizó cada modelo para identificar cualquiera que pudiera tener una rotación lenta, teniendo en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • las ventas del año de cada cámara; • existencias al final del año; • ventas entre el final del año y la fecha de la comprobación, incluyendo los importes de cualquier descuento aplicado; y • existencias a la fecha de la comprobación.

¹³ NIA 330, apartado 7(b)

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)</p>	<p>Se obtuvo evidencia de auditoría suficiente y adecuada en otros elementos de la auditoría de las ventas a lo largo del año y los niveles de existencias a final de año. El auditor diseñó y aplicó procedimientos sustantivos posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las ventas y los descuentos aplicados después de la fecha de cierre. Ello proporcionó evidencia de que la provisión por deterioro de valor de las cámaras vendidas después de la fecha de cierre no contenía incorrecciones materiales. El auditor también determinó que la entidad todavía tiene cámaras de las que estaban en existencias a la fecha de cierre para las cuales la correspondiente provisión por deterioro de inventario es material.</p>
<p><i>Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable</i></p> <p>22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)</p> <p>(a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y</p> <p>(b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.</p>	<p>A través de discusiones con la dirección acerca de su enfoque, el auditor estableció que la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asiste a ferias comerciales para mantenerse informado acerca de productos nuevos que se puedan lanzar. • Revisa la publicidad de los competidores para conocer aquellos modelos de cámaras que sus competidores ofrecen con descuento. • Utiliza su experiencia sobre el sector para identificar cuánto provisionar sobre el valor de los elementos de baja rotación. <p>Estas discusiones identificaron modelos de cámaras para los cuales la dirección ha establecido una provisión, así como aquellos que fueron revisados por la dirección, pero sobre los cuales la dirección no estableció una provisión. Las discusiones se basaron y fueron corroboradas por la evidencia de auditoría procedente de hechos ocurridos hasta la fecha de la comprobación, incluidas las ventas posteriores a la fecha del cierre para identificar elementos de baja rotación y modelos a los que se han aplicado descuentos, así como los anuncios de importantes desarrollos de nuevos productos que pueden tener un impacto en el atractivo de las cámaras que estaban en existencias a la fecha de cierre.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>Métodos</p> <p>23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97) (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96) (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos; (d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100) <ul style="list-style-type: none"> (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del 	<p>El auditor concluyó que el método de la dirección es adecuado para determinar si el valor realizable neto es inferior al coste y sobre qué modelos de cámara está haciendo provisiones, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. El auditor también concluyó que los juicios de la dirección para seleccionar el método no indicaban un posible sesgo de la dirección ya que el método utilizado es una práctica común en el sector y el auditor estuvo de acuerdo en que era adecuado a las circunstancias.</p> <p>Se diseñaron y aplicaron procedimientos sustantivos que proporcionaron evidencia de que los cálculos aplicados en el método eran matemáticamente correctos.</p> <p>El método no implica un modelo.</p> <p>Los procedimientos sustantivos diseñados y aplicados proporcionaron evidencia de que la integridad de las hipótesis de la dirección y los datos utilizados se han mantenido al aplicar el método.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y</p> <p>(e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)</p>	
<p>Hipótesis significativas</p> <p>24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <p>(a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)</p> <p>(b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de 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 estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)</p>	<p>El auditor identificó que las hipótesis significativas hechas por la dirección y por el propietario son que los niveles de descuento aplicados, o que se van a aplicar en el futuro, les permitirán vender el stock a lo largo del tiempo a los precios previstos; que los lanzamientos de nuevos productos no les impedirá vender su stock con los niveles de descuento aplicados o tienen previsto aplicar y que no habrá otros lanzamientos de productos o cambios en las condiciones de mercado que pudieran afectar de manera significativa a las ventas de las existencias a la fecha de cierre.</p> <p>Consideración de los resultados de los procedimientos llevados a cabo para obtener evidencia a través de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase más arriba) y procedimientos posteriores diseñados y llevados a cabo para obtener evidencia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comparaciones con las tendencias de años anteriores y • A través de la revisión de la información pertinente a los modelos de cámara en revistas y páginas web de fotografía el auditor determinó que: <ul style="list-style-type: none"> ○ Las hipótesis son adecuadas en el contexto del marco de información financiera y son congruentes con las bases para la realización de hipótesis de años anteriores. También son congruentes con las hipótesis utilizadas en el presupuesto del siguiente año. ○ Las razones de la dirección para la aplicación de los diferentes descuentos previstos para los diferentes modelos de cámara (o los modelos de cámara

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>(d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)</p>	<p>que tienen unas características diferentes, como por ejemplo, el color) parecen razonables.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Existía evidencia de un posible sesgo de la dirección hacia la infraestimación de la provisión con relación a dos modelos de cámara, sobre el cual se hizo seguimiento en comprobaciones posteriores (véase más abajo). ○ Para aquellos modelos de cámara incluidos en la provisión por deterioro de valor de existencias existe evidencia de que la dirección está intentando y gestionando su venta al precio reducido y no parece que sea necesario aplicar descuentos adicionales a dichas cámaras.
<p>Datos</p> <p>25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <p>(a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)</p> <p>(b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)</p> <p>(c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)</p> <p>(d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección,</p>	<p>El auditor evaluó que los datos utilizados por la dirección son adecuados en el contexto del marco de información financiera. Los procedimientos diseñados y aplicados proporcionaron evidencia de que los datos son pertinentes, fiables y que han sido correctamente conocidos por la dirección, lo que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las cifras de ventas y de existencias son conformes a los registros de la entidad y sobre estas se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de otros procedimientos aplicados. • Los datos relativos a los precios originales son conformes a los importes facturados y pagados a los proveedores. • La información sobre los precios de los competidores en la hoja de datos utilizada por la dirección para realizar las hipótesis y planificar los descuentos son conformes a los anuncios en revistas y páginas web. • El conocimiento de la dirección acerca de los nuevos modelos que está previsto que salgan al mercado está sustentado por información generada por el fabricante. • No existe evidencia de posible sesgo de la dirección en la elección de las fuentes de datos.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)</p>	
<p>Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación</p> <p>26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas 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 adecuada y desarrollando la correspondiente 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 exige revelar información sobre la política contable pero, para una empresa de este tamaño y naturaleza, no se requiere revelar información de la incertidumbre en la estimación o de factores afecten a esta.</p> <p>El auditor concluyó que, para la mayoría de los modelos de cámara para los que se requiere una provisión, las existencias se valoran al menor entre el valor realizable neto y el coste sobre la base del método utilizado por la dirección. La dirección no ha realizado un rango de resultados posibles para cubrir posibles variaciones en los descuentos que pueden ser finalmente aplicados ya que cree que tal variación, de existir, serían limitadas y no tendrían un impacto significativo. El auditor determinó que, con dos excepciones, la dirección consideró de manera congruente los precios de los competidores para conocer la incertidumbre en la estimación.</p> <p>El auditor llevó a cabo un análisis de sensibilidad sobre los precios en una muestra de modelos de cámaras y concluyó que la creencia de la dirección de que tales variaciones, de existir, serían limitadas y no tendrían un impacto significativo era razonable.</p>
<p>27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartados A115–A117)</p> <p>(a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando</p>	<p>El auditor identificó y confirmó con la dirección que dos modelos de cámara que los competidores habían vendido a un precio inferior al precio reducido determinado por la dirección y que no fueron incluidos en la provisión por deterioro de inventario. Para estos modelos, el auditor concluyó que la valoración de la dirección fue demasiado optimista ya que ninguno de estos modelos en particular había sido vendido en más de un mes y que parece probable que sea necesario aplicar descuentos adicionales.</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 cámara.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ⁵	Conocimiento y enfoque del auditor ⁶
<p>revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;</p> <p>(b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y</p> <p>(c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265¹⁴.</p>	<p>Considerando el análisis de sensibilidad para el precio de una muestra de otras cámaras (véase más arriba), el auditor concluyó que el hallazgo no constituye una deficiencia significativa del control interno y no son necesarios procedimientos adicionales por parte de la dirección.</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 por deterioro del inmovilizado material

Antecedentes

La entidad fabrica y vende, en el ámbito internacional, cámaras de consumo de precio medio a moderado. Las operaciones de fabricación de la entidad se realizan en un único territorio, pero las ventas se realizan a clientes y distribuidores extranjeros. Durante el período se siguieron produciendo 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 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 del inmovilizado material de la entidad que se usa para fabricar cámaras de consumo puede verse afectado y, como resultado, al final del período, la dirección ha estimado el importe recuperable de los elementos del inmovilizado.

El marco de información financiera aplicable se basa en normas internacionales de contabilidad y requiere que la entidad estime el importe recuperable de un activo de vida útil definida cuando existe un indicio de que el activo puede verse deteriorado al final del periodo¹⁵. El importe recuperable de un activo se mide el mayor entre su valor razonable menos costes de disposición y su valor de uso¹⁶. Si importe recuperable de un activo es inferior que su importe en libros, el importe en libros del activo se reduce y dicha reducción se reconoce como una pérdida por deterioro¹⁷. La NIA 36 requiere la revelación de una serie de información incluida información acerca de los hechos y circunstancias que llevaron al deterioro y sobre elementos de los métodos utilizados 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)

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

Selección de 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 conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)²⁰ el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)</p>	<p>El auditor llevó a cabo los siguientes procedimientos de valoración del riesgo para obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno lo que incluyó lo siguiente sobre las estimaciones contables de la entidad en su conjunto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • leyó los papeles de trabajo de auditoría y estados financieros del periodo anterior; • examinó las actas de las reuniones del consejo y comités; • indagó ante la dirección acerca de las adecuadas responsabilidades para la preparación de los estados financieros; • llevó a cabo un análisis de valoración del riesgo; • llevó a cabo una revisión de los procesos de la dirección para identificar la necesidad de que existan y se realicen estimaciones contables y • utilizó su conocimiento acerca del sector en el que la entidad opera, incluido el obtenido a través de la auditoría de otras entidades del sector de la fabricación de cámaras y de la revisión de publicaciones comerciales e información pública procedente de otros fabricantes.

¹⁸ Refiérase a la guía de aplicación pertinente.

¹⁹ Tienen por objeto ilustrar posibles desenlaces para este ejemplo - no ilustran todos los posibles desenlaces.

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

Selección de 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 que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)</p>	<p>Como resultado de la realización de los procedimientos de valoración de riesgo, el auditor identificó que las condiciones del mercado adversas se han acelerado durante el periodo actual debido, principalmente, a la creciente penetración de dispositivos móviles asequibles con cámaras mejor equipadas. Como resultado, los ingresos de la entidad y los beneficios no han alcanzado los objetivos del presupuesto, a pesar de que se han reducido con respecto a los niveles de periodos anteriores, y ello ha afectado a varias estimaciones, incluyendo la valoración del inmovilizado material.</p>
<p>(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)</p>	<p>El auditor obtuvo un conocimiento de los requerimientos detallados del marco de información financiera aplicable a través de la revisión de la NIC 36 y de la orientación asociada y soporte práctico desarrollado por la propia firma del auditor.</p> <p>La NIC 36 requiere que la entidad evalúe en cada fecha de cierre del balance si existe algún indicio de deterioro del valor del inmovilizado material y que en caso de existir tal indicio, que la entidad estime el importe recuperable de los activos y determine si el valor en libros es superior al importe recuperable estimado. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable del activo o de la unidad generadora de efectivo menos costes de disposición y su valor de uso. Existe diversa información a revelar que es requerida por la NIC 36 cuando se reconoce una pérdida por deterioro lo que incluye los juicios y estimaciones implicados en los cálculos.</p> <p>Además, la NIC 1²¹ requiere la revelación de información acerca de las hipótesis que la dirección realiza sobre el futuro y otras fuentes principales de incertidumbre en la estimación a la fecha de cierre que tienen un riesgo significativo de tener como resultado un ajuste material en los importes en libros de activos y pasivos del siguiente periodo.</p> <p>La NIC 36 incluye algunos requerimientos específicos como, por ejemplo, cómo calcular el importe recuperable (por ejemplo, qué elementos específicos se han de incluir en el</p>

²¹ NIC 1 *Presentación de estados financieros*

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>valor de uso al realizar el cálculo), lo cual puede limitar el grado de subjetividad que conlleva la selección y aplicación de un método en el desarrollo de una estimación.</p> <p>En este caso, la dirección ha utilizado un modelo de valor de uso para estimar el importe recuperable. Tales modelos habitualmente pueden conllevar múltiples hipótesis y la necesidad de un modelo complejo. Ello puede dar lugar a subjetividad y susceptibilidad a sesgo de la dirección en la selección de las hipótesis adecuadas y a 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 por la NIC 1 correspondiente a la estimación del valor recuperable del inmovilizado material de la entidad no es especialmente compleja ni da lugar a mayores niveles de subjetividad o probabilidad de sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)</p>	<p>Tras considerar su conocimiento del sector de la fabricación de cámaras, orientaciones disponibles sobre el sector y las discusiones mantenidas con la dirección, el auditor determinó que no existen factores normativos aplicables a la estimación contable correspondiente a la valoración del inmovilizado material.</p>
<p>(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)</p>	<p>El auditor obtuvo su conocimiento en base a los resultados de los procedimientos llevados a cabo como respuesta a lo indicado en el apartado 13(a)-(c) anterior.</p> <p>El auditor determinó la naturaleza esperada de la estimación contable (valoración y deterioro del inmovilizado material) y la correspondiente información a revelar en los estados financieros de la entidad, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (es decir, determinar el importe recuperable según la NIC 36) a través:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de la revisión de guía práctica desarrollada por la firma del auditor, que incluye una presentación ilustrativa de las mejores prácticas y ejemplos de información a revelar para la NIC 1 y la NIC 36; y • de la revisión de la información revelada en los estados financieros anteriores sobre la determinación del importe recuperable del inmovilizado material.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p><i>El control interno de la entidad</i></p> <p>(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)</p>	<p>El auditor llevó a cabo procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tienen las cualificaciones o los conocimientos para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables y los riesgos relacionados con la estimación contable, lo que incluyó la valoración de la experiencia del comité de auditoría de la entidad pertinente a la valoración del deterioro del inmovilizado material; • tienen las cualificaciones o los conocimientos para comprender si la dirección realizó las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable, lo cual incluyó el conocimiento de las cualificaciones pertinentes de los miembros del comité de auditoría con relación a si tienen un conocimiento suficiente de la NIC 36 para comprender cómo las estimaciones contables realizadas por la dirección cumplen con los requerimientos de la norma; • son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas; lo cual incluyó la inspección de los informes entregados por la dirección al comité de auditoría y evaluar si contienen la información necesaria para evaluar las estimaciones de la dirección, así como evaluar las interacciones recientes entre el comité de auditoría y la dirección para evaluar si el comité de auditoría realizó cuestiones relevantes acerca de las estimaciones contables de la dirección; • supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos, lo cual incluye corroborar, a través de la inspección de las actas y otras comunicaciones que la dirección entrega informes periódicos al comité de auditoría y que dichas entregas son cuestionadas, discutidas y aprobadas por el comité de auditoría; y

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección, lo cual incluyó la evaluación de la participación del comité de auditoría en la supervisión de los procedimientos de supervisión y revisión aplicados por la dirección para detectar y corregir deficiencias en el diseño o eficiencia operativa de los controles.
<p>(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)</p>	<p>La dirección concluyó que, para comprobar el importe recuperable del inmovilizado material, tenía las cualificaciones o los conocimientos suficientes para seleccionar y aplicar modelos, hipótesis y datos adecuados sin necesidad de la utilización de un experto. El auditor realizó procedimientos de valoración del riesgo para obtener un conocimiento acerca de si la dirección:</p> <ul style="list-style-type: none"> • consideró la naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada (indicadores de deterioro); • consideró la complejidad de la naturaleza de los modelos requeridos para aplicar los requerimientos de la NIC 36 y • evaluó si la naturaleza de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable (deterioro) es inusual o infrecuente. <p>El auditor observó que la dirección tuvo en cuenta estas consideraciones para realizar su propia valoración de la estimación contable y concluyó que la dirección había aplicado las cualificaciones o conocimientos especializados adecuados.</p>
<p>(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)</p>	<p>El auditor llevó a cabo procedimientos de valoración del riesgo para obtener un conocimiento del proceso general de valoración del riesgo de la dirección y si la dirección, y en su caso cómo esta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables, lo cual incluyó el conocimiento del proceso de la dirección en torno a la selección de los métodos, hipótesis y datos y la evaluación de la revisión de controles y otras actividades de control relacionadas con el proceso de deterioro de las cámaras de consumo.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado (KPI) que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos (por ejemplo, cambios en hechos o condiciones), lo cual incluyó la inspección de la evidencia de las reuniones periódicas mantenidas por la dirección para analizar el resultado de la entidad en relación con sus KPI y evaluar la implicación de tales resultados en las estimaciones contables de la entidad, en particular aquellas desarrolladas utilizando información prospectiva; • identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo, lo cual incluyó el conocimiento de qué remuneración y otros incentivos estaba ligada al resultado de las estimaciones contables y qué controles había implementado la dirección para detectar potenciales incorrecciones en estimaciones contables como resultado del sesgo; • lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, lo cual incluyó la lectura de las actas de las reuniones del consejo y de los comités para evaluar si las implicaciones de hechos y condiciones surgidas durante y después del cierre sobre la información financiera se han tenido en cuenta y qué actuaciones se han llevado a cabo; • establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables lo cual incluyó conocer y evaluar la revisión por parte de la dirección de los controles sobre el desarrollo de las estimaciones contables, incluidos aquellos controles que tratan la utilización de modelos; • solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos, lo cual incluyó conocer y evaluar la revisión de los controles por la dirección y sus interacciones con el comité de auditoría incluyendo cualquier material relevante entregado para la revisión del comité;

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • implementa un proceso de procedimientos periódicos de validación del modelo, lo que incluyó conocer los controles de cambio que la dirección ha implementado sobre cambios o ajustes a sus modelos, e inspeccionar las actas de las reuniones periódicas en las que se discute la necesidad de cambios y mejoras del modelo; y • toma medidas para implementar una correcta segregación de funciones entre los responsables de las actividades de valoración del riesgo y los responsables de desarrollar las estimaciones, lo cual incluyó obtener un conocimiento de las funciones y responsabilidades en el proceso de estimación y evaluar si estas están asignadas de manera que aquellos que preparan la estimación son independientes de los responsables de la valoración del riesgo incluidos los controles que aseguran que el desarrollo de las estimaciones está sujeto a una revisión independiente.
<p>(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:</p> <p>(i) Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar y (Ref: Apartados A34–A35)</p>	<p>El auditor obtuvo un conocimiento completo del sistema de información de la entidad de conformidad con la NIA 315 (Revisada)²². Ello incluyó el conocimiento de qué sistemas e informes utiliza la dirección para desarrollar sus estimaciones sobre el importe recuperable del inmovilizado material de la entidad.</p>
<p>(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:</p>	<p>la dirección concluyó que era imposible determinar los valores razonables menos los costes de disposición de los activos debido a que no creían que pudieran hacer una estimación fiable del precio al cual una transacción normal para vender los activos tendría lugar entre participantes del mercado. En consecuencia, la dirección estimó el importe</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 requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo 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>recuperable del inmovilizado material de la entidad utilizado en la fabricación de cámaras sobre la base de su valor de uso. La dirección usó el método de la renta para desarrollar las estimaciones de valor de uso. La entidad ha desarrollado un modelo de flujos de efectivo descontados («FED»). La dirección ha realizado este año algunos cambios al modelo para tener en cuenta algunos cambios en los productos y mercados de la entidad.</p>
<p>ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)</p>	<p>El auditor determinó que las hipótesis aplicadas por la entidad para determinar el importe recuperable incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo futuros proyectados incluidos ingresos y tasas de crecimiento de los ingresos asumidos, márgenes de explotación, costes de capital (considerados necesarios para la utilización continuada de los activos) y los requerimientos de fondo de maniobra. • Tipos de descuento calculados antes de impuestos. <p>Al considerar supuestos de flujo de efectivo alternativos, el auditor determinó que la dirección consideró un rango de diferentes fuentes de mercado y resultados financieros históricos y tendencias de mercado. Para determinar el tipo de descuento, tras considerar métodos alternativos, la dirección determinó que el coste medio del capital («CMC») era el método que mejor refleja la estructura financiera de la entidad.</p> <p>El auditor observó que el enfoque de la dirección para determinar qué hipótesis son significativas es realizar análisis de sensibilidad para valorar el impacto que podrían tener variaciones razonables en las hipótesis sobre el cálculo de la estimación puntual. Como resultado, la dirección identificó que el valor de uso estimado mostraba una sensibilidad</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>material a variaciones razonables en los pronósticos sobre ingresos, márgenes de explotación proyectados, costes de capital, requerimientos de fondo de maniobra e hipótesis sobre tipos de descuento. Como tales, estas hipótesis fueron consideradas por la entidad como significativas.</p> <p>El auditor consideró que la determinación de la dirección de las hipótesis significativas era adecuada dada la naturaleza y circunstancias de la entidad.</p>
<p>(iii). selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)</p>	<p>El auditor determinó que los datos siguientes fueron seleccionados por la dirección para utilizarlos en la determinación de los importes recuperables del inmovilizado material de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo históricos y valor de coste histórico en libras para periodos anteriores al periodo de extrapolación del enfoque de ingresos, seleccionados por tratarse de información de hechos. • Datos utilizados en los presupuestos aprobados por los responsables del gobierno de la entidad, tales como, ingresos por contratos aprobados, capacidad de producción interna y datos de la cartera de pedidos, seleccionados para ser congruentes con los datos utilizados en otras partes de la empresa. • Análisis de la tendencia en el mercado de cámaras procedente de fuentes acreditadas seleccionadas sobre la base de estándares del sector acordados. • Datos externos independientes: Tipos de interés, mediciones beta y tipos libres de riesgo de fuentes acreditadas (por ejemplo, agencias gubernamentales y proveedores de datos financieros internacionales), seleccionados en base a las fuentes que la dirección ha identificado en el pasado como fiables.
<p>b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles</p>	<p>El auditor determinó que la dirección ha valorado la incertidumbre en la estimación como alta debido a que la estimación del importe recuperable depende de pronósticos con un periodo muy largo de evaluación y existen diferentes resultados posibles.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)</p>	<p>La dirección también realizó análisis de sensibilidad para identificar el rango de resultados de medición razonablemente posibles, lo cual demostró, todavía más, el alto grado de incertidumbre en la estimación.</p>
<p>c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)</p>	<p>El auditor determinó que la dirección desarrolló un rango de resultados de medición posibles para el valor de uso de los activos utilizando un modelo FED. La dirección seleccionó una estimación puntual que estaba en el punto medio de este rango basándose en su conocimiento del negocio, del sector y de 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 información de incertidumbre en la estimación e incluye el rango de resultados posibles y las hipótesis utilizadas para desarrollar ese rango, así como, información específica acerca de la significatividad de la estimación con relación a la posición financiera y resultado de la entidad y otra información cualitativa y cuantitativa sobre la exposición a los correspondientes riesgos y su gestión.</p>
<p>(i) Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de 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 relacionados con dicha estimación contable incluidos los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La dirección lleva a cabo una revisión trimestral del inmovilizado material para evaluar la existencia de posibles indicadores de deterioro. • La dirección revisa y aprueba las estimaciones relacionadas con el importe recuperable del inmovilizado material utilizado en la fabricación de cámaras de consumo incluyendo los juicios sobre la adecuada selección de los métodos, hipótesis y datos. • La dirección compara los pronósticos sobre ingresos con los resultados reales e investiga las diferencias.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	El auditor obtuvo un conocimiento de la naturaleza de tales actividades de control, evaluó la eficacia del diseño de los controles y determinó si los controles habían sido implementados durante el periodo, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada).
(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.	El auditor determinó que la dirección revisa el resultado de las estimaciones previas sobre el importe recuperable a través de la revisión de la realización/resultado de las hipótesis aplicadas al modelo FED para la medición del valor de uso sobre el cual se basan las extrapolaciones de flujo de efectivo. El auditor observó que la dirección considera incorporar ajustes a su proceso si se identifican diferencias significativas.
14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)	<p>El auditor llevó a cabo una revisión retrospectiva de la estimación del importe recuperable realizada por la dirección en la fecha de cierre del periodo anterior revisando la realización/resultado de las hipótesis significativas sobre las cuales se basaron las extrapolaciones del cierre del periodo anterior incluida la comparación de las hipótesis significativas utilizadas en el actual modelo FED de la dirección con las utilizadas en el cierre del periodo anterior y la investigación de cualquier cambio significativo en las hipótesis.</p> <p>Al realizar esta revisión prospectiva, el auditor consideró si existían indicadores de sesgo de la dirección en el periodo de estimación anterior.</p> <p>No se observaron variaciones en las hipótesis ni se identificaron indicadores de sesgo. Las estimaciones previas de la dirección se mostraron razonables.</p>
15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para	El auditor determinó que era necesaria la participación del especialista en valoración de la firma para la evaluación del tipo de interés utilizado por la dirección en el modelo FED incluyendo la comparación con los puntos de datos del sector.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>responder 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. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada)²³, el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A64–A71)</p> <p>(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)</p>	<p>Teniendo en cuenta las evaluaciones de las cuestiones cubiertas en los apartados 16(a)-(b), auditor valoró que el riesgo de incorrección material de la valoración de la provisión es moderado. El auditor valoró el riesgo de control como bajo ya que los controles de la entidad están bien diseñados y se espera que respondan a los riesgos de incorrección material sobre la base de comprobaciones previas y de una evaluación de los cambios incorporados durante el periodo.</p> <p>El auditor evaluó la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable como alta, debido a que el importe recuperable estimado depende de los pronósticos sobre flujos de efectivo durante un periodo largo con un rango de resultados posibles, por lo que es difícil de medir con un alto nivel de precisión.</p>
<p>(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartado A76–A79)</p> <p>(i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o</p> <p>(ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente</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 grado de complejidad se evaluó como alto ya que los cálculos del FED realizados por la dirección incluyen diversas hipótesis subjetivas y utilizan modelos complejos (método complejo). • El grado de subjetividad se evaluó como alto por que, debido al alto grado de incertidumbre en la estimación, la dirección debe aplicar un juicio significativo para medir el importe recuperable estimado. En concreto, se aplica un alto grado de

²³NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>información a revelar para su inclusión en los estados financieros.</p>	<p>juicio en la selección de los pronósticos adecuados sobre ingresos y en el desarrollo de un tipo de interés adecuado para su uso en el cálculo del flujo de efectivo.</p> <ul style="list-style-type: none"> Se valoraron otros factores de riesgo inherente El alto grado de subjetividad en las hipótesis que subyacen la extrapolación de los ingresos hace que el importe recuperable sea altamente susceptible al sesgo de la dirección, lo cual significa que el riesgo de sesgo de la dirección se evalúe como alto. La susceptibilidad a error debido a fraude o error se evaluó como baja ya que el auditor no identificó factores específicos de riesgo de fraude relacionados con esta estimación. El efecto del cambio se evaluó como moderado ya que se introdujo un riesgo en la estimación por los cambios en los productos y mercados de la entidad que llevó a la necesidad de que la dirección hiciera cambios en sus hipótesis incluidas en el modelo FED. No hubo ningún otro cambio significativo en el marco de información financiera ni en la naturaleza de la partida de los estados financieros que lleve a la necesidad de cambios en la estimación. <p>Con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente 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 la correspondiente 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 el que la selección de la estimación puntual de la dirección y la correspondiente información a revelar estaban afectadas por factores de riesgo inherente era bajo.
<p>17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo²⁴. Si el auditor ha determinado que existe un</p>	<p>El auditor valoró que existe un riesgo significativo de incorrección material en la valoración del inmovilizado material relacionado con la determinación del importe recuperable de los activos utilizados para la fabricación de cámaras. Ello fue debido a la evaluación por el auditor de la incertidumbre en la estimación, la subjetividad, la</p>

²⁴ NIA 315 (Revisada), apartado 27

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo²⁵. (Ref: Apartado A80)</p>	<p>complejidad y la susceptibilidad a sesgo de la dirección como alta, lo cual incrementa la probabilidad de incorrección. Además, el valor en libros del inmovilizado material es cinco veces mayor que la materialidad, de modo que un a incorrección material es razonablemente posible.</p> <p>Como se indica anteriormente en respuesta al requerimiento incluido en el apartado 13(i), el auditor comprendió y evaluó los controles implementados por la entidad en respuesta al riesgo de incorrección relacionado con el importe recuperable.</p>
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	
<p>18. Como requiere la NIA 330²⁶, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones²⁷, teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:</p> <p>(a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);</p> <p>(b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o</p>	<p>El auditor determinó que los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material debían incluir la comprobación del proceso de la dirección para realizar la estimación a través de la realización de pruebas de detalle.</p> <p>Algunos factores en los que se basó la decisión del auditor de adoptar este enfoque son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No se espera que la evidencia procedente de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcione evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable; • La revisión por el auditor del FED utilizado por la entidad para esta estimación en periodos anteriores sugiere que el proceso de la dirección es adecuado. • El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable; y • Se espera que este enfoque sea más eficaz/factible que el desarrollo de una estimación puntual o rango independiente del auditor.

²⁵ NIA 315 (Revisada), apartado 29

²⁶ NIA 330, apartados 6–15 y 18

²⁷ NIA 330, apartados 6–7 y 21

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).</p> <p>Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría²⁸. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)</p>	<p>Al diseñar los procedimientos de comprobación a llevar a cabo, el auditor tuvo en cuenta el mayor grado de subjetividad y de susceptibilidad de la dirección al sesgo que se determinó que estaba asociado a las hipótesis significativas utilizadas para realizar las estimaciones del importe recuperable.</p>
<p>19. Como requiere la NIA 330²⁹, 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 por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o</p> <p>(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.</p>	<p>La respuesta del auditor se fundamentó en la expectativa de poder obtener evidencia de la comprobación de la eficacia operativa de los controles. Con relación al control de revisión de la dirección, ((título del control - <i>«la dirección revisa y aprueba las estimaciones relacionadas con el importe recuperable del inmovilizado material utilizado para la fabricación de cámaras de consumo incluidos los juicios aplicados en la selección de los métodos, hipótesis y datos adecuados»</i>), el auditor anticipó que ello reduciría el grado de las comprobaciones necesarias sobre los juicios tomados para seleccionar las fuentes de datos relevantes para el desarrollo de hipótesis significativas, lo cual es uno de los objetivos principales del control de revisión de la dirección.</p> <p>El auditor determinó que comprobar otras actividades de control (título del control - <i>«el inmovilizado material se revisa con relación a un posible deterioro»</i>) no sería eficiente ya que el auditor espera poder obtener evidencia suficiente sobre la afirmación de la</p>

²⁸ NIA 330, apartado 7(b)

²⁹ NIA 330, apartado 8

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control³⁰. (Ref: Apartados A85-A89)</p>	<p>valoración a través de la realización de procedimientos sustantivos. Como resultado, la eficacia operativa de este control no fue comprobada por el auditor.</p>
<p>20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle³¹. (Ref: Apartado A90)</p>	<p>Como se indica anteriormente, se comprobó la eficacia operativa durante el periodo de un único control, pero el auditor llevó a cabo pruebas de detalle cuando comprobó cómo la dirección realizó la estimación contable. No se observaron excepciones a la eficacia operativa del control durante el periodo.</p>

³⁰ NIA 330, apartado 9

³¹ NIA 330, apartados 15 y 21

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p><i>Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable</i></p> <p>22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)</p> <p>(a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y</p> <p>(b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.</p>	<p>Véanse más adelante las respuestas a los requerimientos en los apartados 23 -25.</p>
<p>Métodos</p> <p>23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <p>(a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)</p>	<p>El auditor realizó una evaluación detalladas del modelo FED utilizado para estimar el valor de uso utilizado 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 había incorporado adecuadamente los requerimientos específicos sobre modelos FED incluidos en la NIC 36 tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tomar como base para las extrapolaciones de flujos de efectivo hipótesis razonables y fundamentadas que representan la mejor estimación de la dirección del rango de condiciones económicas que existirán en el en lo que resta de la vida útil del activo y dar mayor peso a la evidencia externa.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • Limitar las extrapolaciones de los flujos de efectivo basadas en presupuestos financieros o pronósticos recientes aprobados por la dirección (excluido el impacto de cuestiones como reestructuraciones o la mejora o aumento del resultado de los activos) a un máximo de cinco años. • Utilizar extrapolaciones de pronósticos de ingresos que no excedan la tasa de crecimiento media a largo plazo para productos, sectores, país o países en los cuales opera la entidad, o para el mercado en el que se usa el activo, a menos que se pueda justificar una tasa mayor 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"> ○ extrapolaciones de entradas de efectivo por el uso continuado de los activos; ○ extrapolaciones de salidas de efectivo en las que se incurre necesariamente para generar las entradas de efectivo por el uso continuado del activo (incluido salidas de efectivo para preparar el activo para su uso) y puede ser directamente atribuido o asignado, de manera razonable y congruente, al activo; y ○ en su caso, flujos de efectivo netos a recibir (o a pagar) por la disposición del activo al final de su vida útil. • Excluir flujos de efectivo relacionados con las actividades de financiación o con cobros o pagos de impuestos sobre la renta. • Incorporar tipos de descuento antes de impuestos que reflejen las valoraciones actuales de mercado de: <ul style="list-style-type: none"> ○ el valor del dinero en el tiempo; ○ el riesgo específicamente asociado al activo para el que la estimación del flujo de efectivo futuro no ha sido ajustada.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>El auditor comparó el modelo FED con el modelo preparado por la dirección el periodo anterior y observaron que la dirección realizó cambios a las hipótesis utilizadas en el modelo FED, pero no cambió el método utilizado. Tras una investigación adicional, ello 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 la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)</p>	<p>Sobre la base del trabajo realizado incluido en el apartado 23(a), el auditor no identificó juicios aplicados por la dirección en la selección del método que dieran lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;</p>	<p>El auditor determinó que los cálculos del modelo eran matemáticamente correctos a través de la comprobación y verificación de las fórmulas utilizadas en la hoja de cálculo utilizada para aplicar el método de la dirección.</p>
<p>(d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)</p> <p>(i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y</p> <p>(ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a 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, corrección, congruencia o totalidad) de los datos e hipótesis usados para la utilización del modelo debido a las múltiples características de valoración (es decir, el rango de hipótesis utilizado en el modelo FED), las múltiples relaciones entre ellas y las múltiples repeticiones del cálculo. Por ejemplo, el modelo incorpora flujos de efectivo procedentes de muchos modelos de cámaras y extrapolaciones de ventas en diferentes mercados y países en diferentes monedas.</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 importe recuperable. Ello incluyó pruebas sustantivas sobre la integridad y exactitud de las hipótesis significativas y datos utilizados en el modelo. El auditor determinó que las hipótesis y los juicios sobre estas se aplicaron de manera congruente.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹					
	El auditor determinó, a través de indagaciones ante la dirección y de la inspección de documentación sobre el modelo del periodo actual, que la dirección no hizo ajustes al resultado del modelo, el cual se consideró actual.					
(e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)	El auditor evaluó si la dirección mantuvo la integridad de las hipótesis significativas y de los datos al aplicar su método para determinar el valor de uso del inmovilizado material. El auditor realizó esta evaluación a través de pruebas de detalle sobre el modelo, incluyendo que los datos y las hipótesis habían sido transferidos de manera completa y exacta en cada etapa del proceso de estimación, sin observar asuntos.					
<p>Hipótesis significativas</p> <p>24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <p>(a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)</p>	<p>Además de realizar indagaciones y análisis de sensibilidad, el auditor realizó pruebas de detalle sobre los pronósticos de ingresos, los márgenes de explotación proyectados, costes de capital, requerimientos de fondo de maniobra y el tipo de descuento para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las hipótesis significativas subyacentes a los modelos FED eran adecuadas en el contexto de la NIC 36. Los procedimientos del auditor incluían los siguientes:</p> <table border="1" data-bbox="983 887 1998 1385"> <thead> <tr> <th data-bbox="983 887 1391 970"><i>Hipótesis significativas</i></th> <th data-bbox="1391 887 1998 970"><i>Procedimientos aplicados</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="983 970 1391 1385">Pronósticos sobre ingresos</td> <td data-bbox="1391 970 1998 1385"> <ul style="list-style-type: none"> Dado el alto grado de subjetividad de esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se centró en las razones de la dirección para seleccionar los pronósticos sobre ingresos utilizados en el modelo. Ello incluyó cuestionar a la dirección acerca de por qué el tipo de descuento seleccionado era más adecuado que las alternativas disponibles y considerar si la selección de la hipótesis </td> </tr> </tbody> </table>		<i>Hipótesis significativas</i>	<i>Procedimientos aplicados</i>	Pronósticos sobre ingresos	<ul style="list-style-type: none"> Dado el alto grado de subjetividad de esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se centró en las razones de la dirección para seleccionar los pronósticos sobre ingresos utilizados en el modelo. Ello incluyó cuestionar a la dirección acerca de por qué el tipo de descuento seleccionado era más adecuado que las alternativas disponibles y considerar si la selección de la hipótesis
<i>Hipótesis significativas</i>	<i>Procedimientos aplicados</i>					
Pronósticos sobre ingresos	<ul style="list-style-type: none"> Dado el alto grado de subjetividad de esta hipótesis y la alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se centró en las razones de la dirección para seleccionar los pronósticos sobre ingresos utilizados en el modelo. Ello incluyó cuestionar a la dirección acerca de por qué el tipo de descuento seleccionado era más adecuado que las alternativas disponibles y considerar si la selección de la hipótesis 					

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>era congruente (o si no hubiera debido ser congruente) con periodos anteriores, información del mercado a disposición del público procedente de fuentes fiables e hipótesis similares utilizadas en otras estimaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Debido a la significatividad de los cambios y el descenso generalizado del mercado de cámaras de consumo, analizó movimientos históricos reales en los ingresos y si estos seguían siendo un buen indicador de ingresos probables futuros. ● Evaluó si los pronósticos de la entidad estaban alineados con los datos del sector o del mercado y con publicaciones y la fiabilidad de esta evidencia teniendo en cuenta la fiabilidad y reputación de la fuente de datos. ● Evaluó la exactitud de los pronósticos de la dirección pasados.
	Márgenes de explotación proyectados	<ul style="list-style-type: none"> ● Comparó los márgenes de explotación proyectados con los resultados históricos, pronósticos anteriores y los datos del sector/mercado y evaluó si el margen histórico real seguía siendo un buen

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>indicador de la tasa futura de margen, considerando los cambios significativos relacionados con el mercado, el descenso de las ventas en el sector de cámaras de consumo y sus implicaciones en el margen de explotación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Consideró si los pronósticos sobre costes reflejaban adecuadamente el impacto de los incrementos en los costes contractuales de arrendamientos, acuerdos con vendedores o empleados u otros contratos.
	<p>Costes de capital (considerados necesarios para el uso continuado de los activos)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor identificó que los planes de negocio futuros de la entidad se basan en la introducción de un producto nuevo. La dirección tiene previsto fabricar el producto nuevo utilizando las actuales instalaciones, invirtiendo en las mejoras de capital necesarias para asegurar que la fábrica puede utilizarse para fabricarlo y, de este modo, seguir produciendo cantidades a un nivel acorde con la capacidad actual. • El auditor evaluó si los costes de capital proyectados incluidos en el modelo, estaban a un nivel razonable para la mejora y mantenimiento continuos de la

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>fábrica existente y si los volúmenes de ingresos proyectados reflejaban la capacidad actual.</p>
	<p>Requerimientos de fondo de maniobra</p>	<ul style="list-style-type: none"> El auditor evaluó el incremento en el fondo de maniobra neto y encontró que era congruente con el incremento proyectado de los ingresos y márgenes.
	<p>Tipo de descuento</p>	<ul style="list-style-type: none"> Dado el alto grado de subjetividad inherente en la determinación del tipo de descuento y su alta susceptibilidad a sesgo de la dirección, el auditor se centró en los juicios aplicados por la dirección para el desarrollo y selección de un tipo de descuento adecuado, en particular, en la selección de un beta adecuado para los cálculos del coste del capital. El auditor evaluó si las selecciones eran congruentes con periodos anteriores y otras hipótesis hechas por la dirección, y cuestionó a la dirección para que justificase que los datos clave seleccionados eran más adecuados que otras alternativas disponibles. El auditor también comparó el tipo de descuento con el tipo utilizado por

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹	
		<p>entidades no relacionadas del mismo sector y determinó que el tipo de descuento era antes de impuestos y que reflejaba el valor del dinero en el tiempo y cualquier riesgo asociado al activo todavía no ajustado en los flujos de efectivo pronosticados.</p>
<p>(b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)</p>	<p>Además de estos procedimientos, el auditor revisó el memorando de resultados preparado por el especialista en valoración de la firma relativo al tipo de descuento (véase el apartado 15) en el que se evalúa la relevancia y razonabilidad de los hallazgos, realizó las actuaciones de seguimiento requeridas sobre asuntos pendientes planteados por el especialista y determinó que las versiones finales de los productos finales (por ejemplo, memorandos y cualquier programa de soporte preparado por el especialista) se incluyeran como papeles de trabajo de auditoría.</p> <p>Al realizar los procedimientos anteriores, el auditor identificó que la selección por parte de la dirección de las hipótesis sobre el pronóstico de los ingresos parecía optimista si se comparaban con los datos publicados por el sector sobre pronósticos. El auditor determinó que, sobre la base de los procedimientos aplicados, las otras hipótesis significativas eran adecuadas en el contexto del marco de información financiera</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor con respecto a las hipótesis sobre pronóstico de ingresos se aborda más adelante]</i></p> <p>Tras aplicar procedimientos sobre la selección por parte de la dirección de hipótesis significativas, en particular cuestionar la adecuación del tipo de descuento y pronósticos sobre ingresos utilizados en el modelo FED, el auditor identificó un indicador de la existencia de posible sesgo de la dirección en la selección, por parte de la dirección, de las hipótesis sobre pronósticos de ingresos, la cual parecía optimista si se comparaba</p>	

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<p>con los datos publicados por el sector sobre pronósticos. El auditor no identificó otros indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor a este indicador de la existencia de posible sesgo de la dirección se aborda más adelante].</i></p>
<p>(c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)</p>	<p>Además de los procedimientos en respuesta al apartado 24(a) anterior, el auditor evaluó si las hipótesis sobre pronósticos de ingresos y los márgenes de explotación proyectados del modelo RED eran congruentes entre sí dadas las relaciones directas que existen entre ambas hipótesis.</p> <p>El auditor también comparó las hipótesis utilizadas en el modelo para aprobar los presupuestos y otros pronósticos incluidos aquellos preparados por la dirección como parte de su evaluación de la empresa en funcionamiento.</p> <p>Sobre la base de estos procedimientos y de otros que tratan las demás hipótesis significativas, el auditor determinó que las hipótesis significativas de la dirección eran congruentes con otras hipótesis utilizadas en la estimación del importe recuperable y aquellas utilizadas en otras estimaciones contables.</p>
<p>(d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)</p>	<p>El auditor identificó la extrapolación de los ingresos de la entidad incluida en el FED de la dirección, incluidos los flujos de efectivo derivados de la introducción de un nuevo modelo de cámara de menos coste y alta calidad, el cual tienen previsto fabricar utilizando las instalaciones de producción de cámaras existentes. La nueva cámara está todavía en fase de investigación y desarrollo y se prevé su presentación 18 meses después de la fecha de cierre actual. El auditor determinó que la dirección tenía la intención y la capacidad para entregar el nuevo producto a través de la aplicación de los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La revisión del éxito anterior de la dirección en el desarrollo e introducción de nuevas cámaras, así como en el cumplimiento de los plazos para hacerlo.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • La entrevista a los ejecutivos responsables de investigación y desarrollo y de producción para evaluar sus opiniones acerca de las hipótesis sobre la fecha de introducción esperada y de si el uso de las instalaciones actuales podría requerir alguna modificación significativa. • La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas. • La indagación ante la dirección acerca de las razones para fabricar el nuevo producto utilizando maquinaria y equipos existentes en lugar de invertir en maquinaria y equipos nuevos. • La consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría incluido si la investigación y desarrollo del nuevo producto se ha mantenido dentro de los plazos programados y si la dirección ha realizado el nivel de inversiones en capital proyectado en el modelo FED,
<p>Datos</p> <p>25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:</p> <p>(a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)</p>	<p>El auditor llevó a cabo pruebas de detalle sobre los datos utilizados confirmándolos con documentación de soporte adecuada y determinó que os datos utilizados en el modelo eran adecuados en contexto del marco de información financiera aplicable; eran relevantes y fiables y que los cambios a los datos utilizados en periodos anteriores eran adecuados. Los datos comprobados incluían, entre otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo históricos, incluidos ingresos y márgenes de explotación históricos. • Los valores históricos en libros. • Tipos de interés libres de riesgo utilizados en el desarrollo de las hipótesis sobre tipos de descuento. • Términos contractuales.

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> Datos externos independientes (por ejemplo, del mercado o del sector) relevantes para las hipótesis de la dirección. <p>Sobre la base de estos procedimientos, el auditor determinó que los datos utilizados para la realización de 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 la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)</p>	<p>El auditor no identificó juicios realizados por la dirección al seleccionar los datos que indicaran la existencia de posible sesgo de la dirección.</p>
<p>(c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)</p>	<p>Véanse los procedimientos aplicados por el auditor con respecto al apartado 25(a) anterior que cubren la consideración de si los datos utilizados eran relevantes y fiables dadas las circunstancias.</p>
<p>(d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)</p>	<p>Sobre la base de los procedimientos realizados en el apartado 25(a), el auditor determinó que los datos utilizados han sido adecuadamente comprendidos e interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales</p>
<p>Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación</p> <p>26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:</p> <p>(a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)</p>	<p>Sobre la base de las comprobaciones realizadas sobre los métodos, hipótesis significativas y datos, el auditor determinó que la dirección había tomado las medidas oportunas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación. Como la dirección incluyó información a revelar específica en los estados financieros para describir la incertidumbre en la estimación asociada al proceso de evaluación del deterioro (por ejemplo, información del rango de resultados posibles y de las hipótesis utilizadas en la determinación del rango), el auditor también evaluó que la información a revelar demostraba que la dirección había entendido la incertidumbre en la estimación y que la información a revelar la describía adecuadamente.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)</p>	<p>El auditor determinó que, aunque la dirección poseía un conocimiento de la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable, se había identificado un problema con una de las hipótesis significativas seleccionada y aplicada por la dirección para desarrollar su estimación puntual del importe recuperable. El problema específico se refería a un elemento de los pronósticos sobre ingresos seleccionados por la dirección que parecían optimistas en comparación con los pronósticos publicados por el sector y por los resultados recientes de la entidad.</p>
<p>27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartados A115–A117)</p> <p>(a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;</p>	<p>Ya que se identificó un problema por parte del auditor relacionado con una de las hipótesis significativas seleccionada y aplicada por la dirección para desarrollar su estimación puntual del importe recuperable, el auditor solicitó a la dirección que aplicase procedimientos adicionales para volver a evaluar la adecuación de las hipótesis utilizadas en el modelo FED, incluyendo que la dirección facilitase razones adicionales y documentación de soporte para analizar la aparente desviación del pronóstico sobre ingresos con otra evidencia de auditoría disponible.</p> <p>La dirección aceptó llevar a cabo los procedimientos adicionales y posteriormente concluyó que estaba de acuerdo con la duda expresada por el auditor y, en consecuencia, aplicó una hipótesis sobre los pronósticos sobre ingresos más conservadora a su modelo que estaba en línea con los datos publicados por el sector sobre pronósticos y los resultados recientes de la entidad. Ello tuvo como resultado una modificación material del importe recuperable estimado aplicado en la evaluación del deterioro. La evaluación del deterioro revisada tuvo como resultado un incremento en la provisión por deterioro anteriormente reconocida, la cual fue corregida por la dirección.</p>
<p>(b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una</p>	<p>El auditor determinó que la respuesta de la dirección a la solicitud del auditor trató suficientemente la incertidumbre en la estimación asociada y, como resultado, no se consideró necesario el desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor.</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y</p>	
<p>(c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265³².</p>	<p>El auditor concluyó que la selección de una tasa de crecimiento inadecuada era un indicio de una deficiencia de control y, sobre la base de que la cuestión daría lugar a un ajuste material a los estados financieros, consideró que se trataba de una deficiencia significativa en el control de revisión de la dirección, el cual debe ser comunicado a los responsables del gobierno de la entidad.</p> <p><i>[Nota: La respuesta del auditor a esta deficiencia significativa se aborda más adelante]</i></p>
<p><i>Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría</i></p> <p>30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.</p> <p>Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia,</p>	<p>El auditor consideró cuidadosamente las fuentes de información utilizadas como evidencia de auditoría al auditar la estimación del importe recuperable. Al preparar las hipótesis para el FED, la dirección había obtenido datos sobre mediciones relevantes del sector procedentes de una fuente externa de confianza especializada en el análisis del sector. El auditor comparó estos datos con la información procedente de una fuente independiente especializada en análisis del sector similares para evaluar su fiabilidad. El auditor determinó que los datos de la fuente alternativa eran congruentes con los utilizados por la dirección. El auditor aplicó también procedimientos adicionales sobre la fiabilidad (por ejemplo totalidad y exactitud) de la información utilizada por la entidad para preparar el modelo FED.</p> <p>La dirección no utilizó el trabajo realizado por un experto de la dirección para realizar la estimación del importe recuperable.</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 requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)</p>	
<p>Revelación de información relacionada con las estimaciones contables</p>	
<p>31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).</p>	<p>El auditor realizó pruebas de detalle sobre la información a revelar correspondiente al deterioro requerida por el marco de información financiera aplicable, incluyendo los procedimientos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comprobación de se había revelado información sobre el importe recuperable de cada activo o unidad generadora de efectivo para los cuales se reconocía o revertía una pérdida por deterioro; • Comprobación de que cada importe recuperable sobre el que se había revelado información era el mayor entre su valor razonable menos coste de disposición y su valor de uso; y • Comprobación de la conformidad de la información a revelar con la adecuada documentación de soporte.
<p>Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección</p>	
<p>32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la</p>	<p>El auditor llevó a cabo una evaluación de los juicios y decisiones de la dirección al realizar la estimación del importe recuperable y otras estimaciones realizadas para la preparación de los estados financieros.</p> <p>El auditor identificó que la selección de los pronósticos sobre ingresos por parte de la dirección parecía optimista, lo cual indicaba la existencia de posible sesgo de la dirección. El auditor evaluó la razón de esta selección y determinó que era debida a la publicación de un informe actualizado del mercado posterior a la selección de las</p>

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)</p>	<p>hipótesis por parte de la dirección que indicaba una tasa superior de reducción del mercado. Sobre la base de esta evaluación y reconociendo la apertura de la dirección a revisar la estimación seleccionada cuestionada, el auditor concluyó que no era un caso de sesgo de la dirección y que no existía intención de inducir a error. Como tal, no se consideró que fuera un indicador de un incremento del riesgo de fraude. Si bien la revisión por parte de la dirección de la selección de una hipótesis de pronóstico de ingresos respondió a las preocupaciones del auditor a efectos de esta estimación, el auditor también consideró si otras estimaciones del valor razonable preparadas por la dirección contenían hipótesis optimistas y no identificó ninguna otra hipótesis excesivamente optimista que indicara la existencia de un posible sesgo de la dirección.</p>
<p>Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados</p>	
<p>33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables³³, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartado A137–A138)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y 	<p>El auditor reflejó los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida con respecto a la estimación de la dirección sobre el importe recuperable del inmovilizado material a la fecha de cierre. La selección de la dirección de los pronósticos sobre ingresos se consideró indicativa de una deficiencia en el control de revisión en el que el auditor quería confiar a través de la comprobación de su eficacia operativa. Como tal, el auditor consideró el impacto de ello en el plan de auditoría y concluyó que no se podía confiar en el control de revisión y que era necesario un nivel mayor de evidencia sustantiva. Esta se obtuvo a través de procedimientos de auditoría posteriores sobre las hipótesis de pronósticos sobre ingresos seleccionadas por la dirección y la evidencia obtenida por el auditor sobre las hipótesis revisadas. La valoración del riesgo inherente por parte del auditor (es decir, que existía un riesgo significativo de incorrección material y altos grados de subjetividad y susceptibilidad a la existencia de sesgo de la dirección) se mantuvo sin cambios.</p> <p>El auditor también consideró el impacto de esta deficiencia significativa en el plan de auditoría a través de la evaluación de su impacto en otras áreas del proceso de dirección</p>

³³ NIA 330, apartados 25-26

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>(c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.</p>	<p>(incluida la identificación y selección de métodos, hipótesis significativas y datos), así como cualquier otro control de revisión en los que se confiara durante la auditoría. El auditor planificó obtener evidencia de los controles sobre los juicios aplicados en la selección de las fuentes de datos para desarrollar las hipótesis significativas. Dado que esta evidencia no podía obtenerse a través de confiar en el control de revisión, el auditor llevó a cabo procedimientos sustantivos adicionales sobre la selección por parte de la dirección de las fuentes de datos relevantes para el pronóstico sobre ingresos, incluida la evaluación de si eran congruentes con los juicios de periodos anteriores y en otras estimaciones.</p> <p>Tras la revisión de la hipótesis realizada por la dirección, el auditor quedó satisfecho con las decisiones de la dirección sobre el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar y de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida.</p>
<p>34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria³⁴. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³⁵.</p>	<p>Al realizar la anterior evaluación, el auditor tuvo en cuenta toda la evidencia relevante obtenida. Además de la evidencia corroborativa obtenida, se dio especial consideración a si se había identificado cualquier evidencia de auditoría contradictoria. El auditor determinó que la selección inicial de la dirección del pronóstico sobre ingresos era incongruente con la última información publicada disponible sobre el mercado. Se consideró que la revisión de la dirección de sus hipótesis de pronóstico sobre ingresos, a solicitud del auditor, resolvían adecuadamente esta cuestión. El auditor no identificó otra evidencia que contradijera la evidencia de auditoría obtenida al evaluar la estimación del importe recuperable realizada por la dirección.</p>
<p>Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.</p>	<p>El auditor determinó que, tras el reconocimiento por la dirección del ajuste de auditoría mencionado en el apartado 27(a), la estimación de la dirección del importe recuperable era razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable.</p>

³⁴ NIA 500, apartado 11

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

Selección de requerimientos de la NIA 540 (Revisada) ¹⁸	Conocimiento y enfoque del auditor ¹⁹
<p>35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450³⁶ proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)</p>	<p>Además, la correspondiente información a revelar preparada por la dirección, por ejemplo la requerida por la NIC 36 y la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación requerida por la NIC 1, se consideraron 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 imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto³⁷ o</p>	<p>La entidad determinó que no consideró necesario incluir información a revelar adicional a la requerida por la NIC 36 u otras normas aplicables, como la NIC 1, para alcanzar la presentación fiel de los estados financieros en su conjunto.</p> <p>El auditor evaluó y estuvo conforme con las conclusiones de la dirección acerca de esta cuestión.</p>
<p>(b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error³⁸.</p>	<p>Este requerimiento no es aplicable ya que el marco de información financiera aplicable no se considera un marco de cumplimiento.</p>

³⁶ NIA 450, apartado A6

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

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

Sobre el 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 (PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona aportaciones de 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® (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 de 2020 por la IFAC Todos los derechos reservados

'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 comerciales de la IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de la IFAC en USA y otros países.

Para información sobre marcas comerciales y permisos, diríjase a [permissions](#) o contacte con permissions@ifac.org.

Este documento *Implementación de la NIA 540 (Revisada) - Ejemplos ilustrativos sencillos y complejos* del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, publicado por la Federación Internacional de Contadores en mayo de 2020 en inglés ha sido traducido al español por el ICJCE en octubre de 2020 y se utiliza con permiso de la IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es el publicado en inglés. La IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma.

Texto en inglés de *Implementación de la NIA 540 (Revisada) - Ejemplos ilustrativos sencillos y complejos* © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Implementación de la NIA 540 (Revisada) - Ejemplos ilustrativos sencillos y complejos* © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original *Illustrative Examples for Auditing Simple and Complex Accounting Estimates* (May 2020)

Contacte con permissions@ifac.org para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir o para usos similares de este documento.