



En esta edición

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave del estándar sobre estimados](#)
- [Determinaciones clave de las enmiendas sobre el especialista](#)
- [Aplicabilidad y fecha efectiva](#)
- [Comparación con los estándares de IAASB y de la ASB](#)
- [Apéndice A – Comparación de los estándares de auditoría de estimados de contabilidad](#)

La PCAOB adopta estándar para mejorar y fortalecer los requerimientos para auditar estimados de contabilidad, incluyendo mediciones del valor razonable, y enmiendas para abordar el uso que el auditor hace del trabajo de especialistas

Por Gina Bruner, Meredith Lincoln, Amy Boone, y Rebecca Hartmann, Deloitte & Touche LLP

Antecedentes

En diciembre 20, 2018, la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) adoptó un nuevo estándar de auditoría [auditing standard (AS)] para mejorar los requerimientos que son aplicables cuando se [auditan estimados de contabilidad](#), incluyendo mediciones del valor razonable. La PCAOB también adoptó enmiendas a

sus estándares de auditoría para fortalecer los requerimientos que son aplicables cuando los [auditores usan el trabajo de especialistas](#)¹ en una auditoría.²

En una declaración anunciando el nuevo estándar y las enmiendas, el PCAOB Chairman William D. Dunke III declaró lo siguiente:

La acción de la Junta llega hoy después de análisis reflexivo y amplio compromiso externo sobre el uso prevalente de estimados de contabilidad y el uso que el auditor hace del trabajo de especialistas, reconociendo que ambas son áreas desafiantes de la auditoría que necesitan ser abordadas. Esos dos proyectos de emisión de estándar están alineados con las prioridades estratégicas de la PCAOB mediante el mejoramiento de nuestros esfuerzos para proteger a los inversionistas y fortalecer las prácticas de auditoría.

El nuevo estándar sobre estimados de contabilidad, incluyendo las mediciones del valor razonable, (el “estándar sobre estimados”) reemplaza tres estándares existentes mediante establecer un solo estándar que señala un enfoque uniforme, basado-en-el-riesgo y enfatiza la necesidad de que el auditor aplique escepticismo profesional y dedique mayor atención al potencial sesgo de la administración cuando audite estimados de contabilidad. La tabla que se ofrece a continuación resume los cambios a los estándares existentes como resultado del nuevo estándar sobre estimados:

Cambios	Estándar
Reemplaza	AS 2501, <i>Auditing Accounting Estimates*</i> [Auditoría de estimados de contabilidad]
Sustituye	AS 2502, <i>Auditing Fair Value Measurements and Disclosures</i> [Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable]
	AS 2503, <i>Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities</i> [Auditoría de instrumentos derivados, actividades de cobertura, e inversiones en valores]
Enmienda	AS 1105, <i>Audit Evidence</i> [Evidencia de auditoría]
	AS 2110, <i>Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement</i> [Identificación y valoración de riesgos de declaración equivocada material]
	AS 2301, <i>The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement</i> [Respuestas del auditor ante los riesgos de declaración equivocada material]
	AS 2401, <i>Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit</i> [Consideración del fraude en una auditoría del estado financiero]
	AS 2805, <i>Management Representations</i> [Representaciones de la administración]
Anula	AI 16, <i>Auditing Accounting Estimates: Auditing Interpretations of AS 2501</i> [Auditoría de estimados de contabilidad: Interpretaciones de auditoría del AS 2501]

* El estándar sobre estimados resultó en re-titular el AS 2501, *Auditing Accounting Estimates*, como AS 2501, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements*.

“Estimados de contabilidad crecientemente complejos dominan las estructuras para la presentación de reportes financieros. Como resultado, los estimados tienen efectos importantes en las posiciones financieras reportadas de las compañías y en los resultados de las operaciones. También presentan un riesgo aumentado de sesgo de la administración, dada su naturaleza subjetiva,” dijo Kathleen M. Hamm, PCAOB Board Member. “El estándar sobre estimados que hoy estamos considerando crea un enfoque más uniforme, basado-en-el-riesgo para auditar los estimados. Y, mediante resaltar el potencial para el sesgo de la administración, el estándar también refuerza la necesidad que los auditores tienen de aplicar escepticismo profesional cuando auditen los estimados de la administración.”

Las enmiendas relacionadas con el uso que el auditor hace del trabajo de especialistas (las “enmiendas sobre el especialista”) separan los requerimientos relacionados con un especialista de la compañía, un especialista empleado-por-el-auditor, y un especialista contratado-por-el-auditor mediante enmendar dos estándares existentes (AS 1105 y AS 1201) y re-titular y reemplazar un tercer estándar (AS 1210).

¹ El AS 1210.01 y la nota relacionada establecen que un especialista es una persona (o firma) que posee habilidades o conocimiento especializado en un campo particular diferente a contabilidad o auditoría. El AS 1210 adicionalmente establece que, dado que los impuestos a los ingresos y la tecnología de la información son áreas especializadas de contabilidad y auditoría, este estándar no aplica a situaciones en las cuales un especialista en impuestos a los ingresos o un especialista en tecnología de la información participa en la auditoría.

² El estándar y las enmiendas también incluyen análisis económicos en la Sección IV que (1) describen la línea base para evaluar los impactos económicos del estándar y las enmiendas; (2) analiza la necesidad del estándar y las enmiendas; (3) discute potenciales impactos económicos de los requerimientos, incluyendo los potenciales beneficios, costos, y consecuencias no intencionales, y (4) proporciona las alternativas consideradas, incluyendo las opciones de política.

La tabla que se presenta a continuación resume los cambios a los estándares existentes como resultado de las enmiendas sobre el especialista:

Cambios	Estándar
Enmienda	AS 1105, <i>Audit Evidence</i> [Evidencia de auditoría] AS 1201, <i>Supervision of the Audit Engagement</i> [Supervisión del compromiso de auditoría] AS 2101, <i>Audit Planning</i> [Planeación de auditoría] AS 2110, <i>Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement</i> [Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material] AS 2505, <i>Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessments</i> [Indagación al abogado del cliente en relación con litigios, reclamos, y valoraciones]
Reemplaza	AS 1210, <i>Using the Work of a Specialist*</i> [Uso del trabajo de un especialista]

* Las enmiendas sobre el especialista incluyen re-titular el AS 1210, *Using the Work of a Specialist*, como AS 1210, *Using the Work of an Auditor-Engaged Specialist*.

"El uso del trabajo de especialistas tanto por las compañías como por los auditores continúa incrementándose tanto en frecuencia como en importancia, en parte en conformidad con los incrementados estimados de contabilidad, pero también en conformidad con la complejidad incrementada de las prácticas y transacciones de negocio," dijo Duane M. DesParte, PCAOB Board Member. "Las enmiendas a los estándares tienen la intención de mejorar la calidad de la auditoría mediante fortalecer los requerimientos para la evaluación del trabajo de un especialista de la compañía y mediante la aplicación de un enfoque de supervisión basado-en-el-riesgo para los especialistas tanto empleados-por-el-auditor como contratados-por-el-auditor."

La PCAOB ha observado que, en muchos casos, especialistas son usados ya sea para desarrollar varios estimados de contabilidad para la administración o para ayudar al auditor en la evaluación de varios estimados de contabilidad. Como resultado, la PCAOB coordinó sus esfuerzos sobre esos dos proyectos de emisión de estándar y adoptó al mismo tiempo el estándar sobre estimados y las enmiendas sobre el especialista, con idénticas fechas efectivas. Además, la PCAOB incluyó varias referencias entre el nuevo estándar sobre estimados y las enmiendas sobre el especialista en orden a ilustrar cómo los requerimientos contenidos en el nuevo estándar sobre estimados y las enmiendas sobre el especialista trabajan juntos.

Determinaciones clave del estándar sobre estimados

Existen tres estándares de auditoría de la PCAOB que principalmente abordan la auditoría de los estimados de contabilidad, incluyendo las mediciones del valor razonable:

- AS 2501, *Auditing Accounting Estimates* – Aplica a la auditoría de estimados de contabilidad en general.
- AS 2502, *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures* – Aplica a la auditoría de la medición y revelación de activos, pasivos, y componentes específicos de patrimonio presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros.
- AS 2503, *Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities* – Aplica a la auditoria de aseveraciones del estado financiero para instrumentos derivados, actividades de cobertura, e inversiones en valores. Su alcance incluye los requerimientos para auditar la valuación de instrumentos derivados y valores, incluyendo los medidos a valor razonable y los contabilizados según el método del patrimonio.

Esos estándares incluyen enfoques para probar sustancialmente los estimados de contabilidad, incluyendo las mediciones del valor razonable; sin embargo, cada uno de los estándares aborda diferentes tipos de estimados de contabilidad y no son consistentes al describir las responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de tales estimados. Además, como esos estándares son anteriores a los estándares de la PCAOB para la valoración del riesgo, no integran plenamente los requerimientos de valoración del riesgo relacionados con la identificación, valoración, y respuesta ante los riesgos de declaración equivocada material relacionados con estimados de contabilidad.

El nuevo estándar sobre estimados:

- Mejora la integración de los estándares de la PCAOB para la valoración del riesgo a fin de centrar los auditores en los estimados con mayores riesgos de declaración equivocada material.
- Proporciona requerimientos y direcciones específicos para abordar ciertos aspectos únicos para la auditoría de los valores razonables de instrumentos financieros, incluyendo el uso de información proveniente de fuentes de fijación de precios (e.g., servicios de fijación del precio y correadores o distribuidores).
- Proporciona dirección para estimular a los auditores para que dediquen mayor atención a abordar el potencial sesgo de la administración contenido en los estimados de contabilidad, al tiempo que refuerza la necesidad de escepticismo profesional.
- Se basa en los enfoques de pruebas sustantivas comunes a los tres estándares existentes y amplía ciertos requerimientos clave contenidos en el AS 2502 existente, a todos los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes, para reflejar un enfoque más uniforme para la prueba sustantiva de los estimados.
- Hace otras actualizaciones a los requerimientos para la auditoría de estimados de contabilidad a fin de proporcionar claridad y especificidad adicionales.

AS 2501, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements* [Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo mediciones del valor razonable]

El estándar sobre estimados establece requerimientos para la aplicación de procedimientos sustantivos cuando se auditen estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes y actualiza la descripción de qué constituye un estimado de contabilidad. El nuevo estándar centra al auditor en sus obligaciones para obtener evidencia suficiente y apropiada para determinar si los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes están apropiadamente contabilizados y revelados en los estados financieros.

El nuevo estándar sobre estimados señala que la aplicación de procedimientos sustantivos para los estimados de contabilidad contenidos en las cuentas y revelaciones importantes es parte de la implementación de una apropiada respuesta de auditoría y enfatiza que la respuesta del auditor ante los riesgos de declaración equivocada material involucra evaluar si los estimados de contabilidad están en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros y si son razonables en las circunstancias, así como también evaluar el potencial sesgo de la administración contenido en los estimados de contabilidad y su efecto en los estados financieros. También enfatiza la necesidad de que los auditores respondan ante los diferentes riesgos de declaración equivocada material contenidos en los componentes de un estimado de contabilidad. Además, el nuevo estándar sobre estimados incluye una referencia al párrafo .02 del AS 1105, *Audit Evidence* [Evidencia de auditoría], recordándoles a los auditores que la evidencia de auditoría consta tanto de información que respalda y corrobora las aseveraciones de la administración en relación con los estados financieros, como de información que contradice tales aseveraciones.

El estándar sobre estimados retiene los tres enfoques básicos actualmente establecidos en los estándares existentes relacionados con la auditoría de estimados de contabilidad, tal y como sigue, al tiempo que elabora sobre los requerimientos para cada enfoque:

- Prueba de los procesos de la compañía usados para desarrollar el estimado de contabilidad.
- Desarrollo de una expectativa independiente del estimado para comparación con el estimado de la compañía.
- Evaluación de la evidencia de auditoría proveniente de eventos o transacciones que ocurrían luego de la fecha de medición relacionados con el estimado de contabilidad para comparación con el estimado de la compañía.

Prueba de los procesos de la compañía usados para desarrollar el estimado de contabilidad

Probar los procesos de la compañía involucra aplicar procedimientos para probar y evaluar los métodos, datos, y supuestos importantes usados en el desarrollo del estimado para formar una conclusión acerca de si el estimado está apropiadamente contabilizado y revelado en los estados financieros. Similar al estándar existente, el nuevo estándar sobre estimados requiere que el auditor evalúe si los métodos usados por la compañía (1) están en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros y (2) son apropiados para la naturaleza de la cuenta o revelación relacionada, teniendo en cuenta el entendimiento que el auditor tenga de la compañía y de su entorno. Además, el nuevo estándar sobre estimados:

- Aclara que evaluar si los métodos están en conformidad con los requerimientos de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros incluye evaluar si los datos están apropiadamente usados y si los supuestos importantes están apropiadamente aplicados.
- Aborda las circunstancias en las cuales la compañía ha cambiado su método para desarrollar el estimado de contabilidad mediante requerir que el auditor determine las razones para el cambio y evalúe lo apropiado del cambio.
- Requiere una evaluación de lo apropiado de los métodos seleccionados por la compañía en las circunstancias en las cuales la compañía haya determinado que diferentes métodos podrían resultar en estimados significativamente diferentes.

Según el nuevo estándar sobre estimados, el auditor tiene la responsabilidad de evaluar los datos usados por la compañía (sean datos internos o datos externos) y la manera en la cual la compañía los usó, elaborando a partir de los requerimientos contenidos en la AS 1105. También requiere que el auditor evalúe si (1) los datos son relevantes para el objetivo de medición para el estimado de contabilidad; (2) los datos son internamente consistentes con su uso por la compañía en otras cuentas y revelaciones importantes; y (3) la fuente de los datos de la compañía ha cambiado desde el año anterior y, si es así, si el cambio es apropiado.

El nuevo estándar sobre estimados establece criterios para que el auditor identifique cuáles de los supuestos usados por la compañía son importantes, cuáles de esos son "importantes para el reconocimiento o medición del estimado contenido en los estados financieros." También describe ejemplos de supuestos que ordinariamente serían considerados supuestos importantes. El nuevo estándar sobre estimados también:

- Establece que evaluar supuestos importantes por su razonabilidad incluye evaluar si la compañía tiene una base razonable para esos supuestos y si son consistentes con factores tales como factores relevantes de la industria, regulatorios, y otros de tipo externo, incluyendo condiciones económicas; los objetivos de la compañía; información existente del mercado; experiencia histórica, teniendo en cuenta los cambios en las condiciones que afecten la compañía; y otros supuestos importantes contenidos en otros estimados probados.
- Requiere que el auditor tenga en cuenta factores, en la extensión en que sean aplicables, que afecten la intención y la capacidad de la compañía para llevar a cabo un curso particular de acción cuando tal acción sea relevante para el supuesto importante.

Para los estimados de contabilidad críticos,³ el nuevo estándar sobre estimados requiere que el auditor obtenga un entendimiento de cómo la administración analizó la sensibilidad que sus supuestos importantes tienen ante el cambio, con base en otros resultados razonablemente posibles que tendrían un efecto material en su condición financiera o en su desempeño operacional.

³ Un estimado de contabilidad donde (a) la naturaleza del estimado es material debido a los niveles de subjetividad y juicio necesarios tener en cuenta por materias de incertidumbre alta o por la susceptibilidad de tales materias ante el cambio y (b) el impacto del estimado en la condición financiera o en el desempeño operacional es material. [PCAOB AS 1301.A3]

Nota del editor: Cuando la PCAOB comunicó el estándar propuesto en la Release No. 2017-002, fechada en junio 1, 2017, (la "Comunicación sobre estimados") había el requerimiento de que los auditores identifiquen los supuestos importantes e incluyan como parte de ese proceso de identificación cualesquiera supuestos que la compañía identificó como importantes. Quienes comentario la comunicación sobre estimados estuvieron preocupados acerca de si la PCAOB estaba imponiendo una responsabilidad a la administración para identificar los supuestos importantes. Al considerar los comentarios recibidos, la PCAOB excluyó el requerimiento para que los auditores incluyan como importantes los supuestos que la compañía identificó como supuestos importantes.

Si los datos, supuestos, o métodos de la compañía son los de un especialista de la compañía, el auditor también estaría requerido a cumplir con los requerimientos contenidos en el Apéndice A del AS 1105 cuando use como evidencia el trabajo de un especialista de la compañía.

El nuevo estándar sobre estimados también reconoce que el uso que la compañía hace de información de fijación de precios proveniente de terceros que son fuentes de fijación de precios para valorar los instrumentos financieros afecta los procedimientos necesarios para probar y evaluar el proceso de la compañía. Por consiguiente, cuando la información de terceros sobre la fijación de precios es usada por la compañía es importante para la valuación de los instrumentos financieros, el nuevo estándar sobre estimados requiere que el auditor evalúe si la compañía ha usado apropiadamente la información y si proporciona evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

El nuevo estándar sobre estimados dirige al auditor al Apéndice A del estándar sobre estimados para determinar si la información de terceros sobre la fijación de precios proporciona evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Nota del editor: La comunicación sobre estimados incluyó un requerimiento para que los auditores **prueben** el trabajo de los especialistas de la compañía y cualquier información sobre fijación del precio proporcionada por un tercero que fue usada por la compañía junto con la prueba del proceso de la compañía. Al considerar los comentarios recibidos en relación con la comunicación sobre estimados, según el nuevo estándar sobre estimados los auditores están requeridos a **evaluar**, más que **probar**, tal información.

Desarrollo de una expectativa independiente del estimado

El nuevo estándar sobre estimados establece más claramente las responsabilidades del auditor cuando desarrolle una expectativa independiente de un estimado para comparación con el estimado de la compañía. Tales responsabilidades dependen de las fuentes de los métodos, datos, y supuestos usados por el auditor para aplicar la prueba, tal y como se establecen en la tabla que se presenta a continuación.

Información usada por el auditor para desarrollar una expectativa independiente	Responsabilidad del auditor según el nuevo estándar sobre estimados
Supuestos y métodos del auditor.	Tener una base razonable para los supuestos y métodos.
Datos y supuestos obtenidos de un tercero.	Evaluar la relevancia y la confiabilidad de los datos y supuestos.
Datos, supuestos, o métodos de la compañía.	Probar y evaluar de la misma manera que cuando prueba el proceso de la compañía.

El nuevo estándar sobre estimados también requiere que si la expectativa independiente del auditor consiste en un rango, más que en estimado puntual, el auditor debe determinar que el rango comprende solo resultados razonables, esté en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y esté apoyado por evidencia suficiente y apropiada.

Nota del auditor: Si la expectativa independiente del auditor consta de un rango, más que de un estimado puntual, la comunicación sobre estimados incluyó un requerimiento para que el auditor determine que el rango era apropiado para la identificación de una declaración equivocada. En el nuevo estándar sobre estimados la PCAOB aclaró su definición de un rango apropiado mediante requerir que los auditores determinen que el rango comprende solo resultados razonables, esté en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y esté respaldado por evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Como parte del requerimiento del nuevo estándar sobre estimados para que el auditor compare la expectativa independiente del auditor con el estimado de la compañía, referencia el parágrafo .13 del AS 2810, *Evaluating Audit Results* [Evaluación de los resultados de auditoría], que establece que, "si un rango de estimados razonables está respaldado por evidencia de auditoría apropiada y suficiente y el estimado registrado está fuera del rango de estimados razonables, el auditor debe tratar como una declaración equivocada la diferencia entre el estimado de contabilidad registrado y el estimado razonable más cercano."

AS 2501, Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo mediciones del valor razonable, Apéndice A – Temas especiales

El Apéndice A del nuevo estándar sobre estimados requiere que el auditor aplique procedimientos específicos cuando audite el valor razonable de instrumentos financieros. El Apéndice A del nuevo estándar sobre estimados establece requerimientos para cómo determinar si la información sobre la fijación de precios obtenida de terceros que son fuentes de fijación de precios (incluyendo tanto (1) organizaciones que rutinariamente proporcionan información uniforme sobre fijación de precios para los usuarios, generalmente sobre una base de suscripción ("servicios de fijación de precios"); y (2) corredores o distribuidores) proporciona evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y requiere que el auditor entienda, si es aplicable, cómo los inputs no-observables que sean importantes para la valuación fueron determinados y evalúe la razonabilidad de los inputs no-observables.

Nota del editor: Muchos de quienes presentaron comentarios a la comunicación sobre estimados señalaron que no estaba claro si los procedimientos requeridos en el Apéndice A eran para ser aplicados a instrumentos financieros individuales en todos los casos. Dado que la PCAOB tiene la intención de que los instrumentos financieros con características similares y similares riesgos de declaración equivocada material podrían ser agrupados para los propósitos de aplicación de los procedimientos sustantivos, el Apéndice A ha sido revisado para aclarar áreas en las cuales puede ser apropiado que se apliquen procedimientos sobre grupos de instrumentos financieros, más que a instrumentos financieros individuales.

Enmienda al AS 1105, Evidencia de auditoría

La enmienda al AS 1105 adiciona un apéndice al estándar para describir las responsabilidades del auditor por la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada para ciertas situaciones en las cuales la valuación de las inversiones se basa en los resultados financieros de la entidad donde se invierte.

Nota del editor: Las enmiendas propuestas en la comunicación sobre estimados habrían retenido y actualizado ciertos requerimientos provenientes del estándar existente sobre derivados (AS 2503 *Auditoría de instrumentos derivados, actividades de cobertura, e inversiones en valores*) para situaciones en las cuales la valuación de una inversión seleccionada para prueba se basa en la condición financiera o en los resultados de operación de la entidad donde se invierte, incluyendo ciertas inversiones contabilizadas por el método del patrimonio e inversiones contabilizadas por el método del costo para las cuales haya un riesgo de declaración equivocada material en relación con el deterioro. Sin embargo, quienes comentaron en relación con la comunicación sobre estimados expresaron preocupaciones de que los requerimientos actualizados contenidos en la propuesta estaban escritos de una manera que era excesivamente prescriptiva, impracticable, gravosa, o inconsistente con la aplicación de un enfoque basado-en-el-riesgo. Además, los comentaristas afirmaron que ciertos procedimientos que involucran interacción con la administración de la entidad donde se invierte o con el auditor de la entidad donde se invierte no eran practicables porque el auditor de la compañía inversionista puede no tener acceso a esas partes. Luego de considerar los anteriores comentarios, la PCAOB optó por retener los requerimientos existentes provenientes del estándar de derivados (AS 2503) con solo cambios limitados en conformidad.

Enmienda al AS 2110, Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material

Las enmiendas propuestas al AS 2110:

- Requieren una discusión entre los miembros clave del equipo del compromiso sobre cómo los estados financieros podrían ser manipulados mediante sesgo de la administración en estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes.
- Adicionaron nuevos factores de riesgo específicos para la identificación de cuentas y revelaciones importantes que involucran estimados de contabilidad.
- Fortalecieron requerimientos para obtener un entendimiento del proceso de la compañía para la determinación de los estimados de contabilidad.

Enmienda del AS 2301, Las respuestas del auditor ante los riesgos de declaración equivocada material

Las enmiendas al AS 2301 incluyen la adición de notas que enfatizan que:

- Para ciertos estimados de contabilidad que involucran modelos o procesos complejos, puede ser posible diseñar pruebas sustantivas efectivas que, por sí mismas, proveerían evidencia suficiente y apropiada en relación con las aseveraciones.
- La aplicación de procedimientos sustantivos para las aseveraciones relevantes de cuentas y revelaciones importantes involucra probar si las cuentas y revelaciones importantes están en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros.

Enmienda al AS 2401, Consideración del fraude en una auditoría del estado financiero

La enmienda al AS 2401 aclara las responsabilidades del auditor cuando realiza una revisión retrospectiva de los estimados de contabilidad y las alinea con los requerimientos contenidos en el nuevo estándar sobre estimados. La enmienda específicamente establece que la revisión retrospectiva incluye comparar los estimados del año anterior con los resultados actuales, si los hay, para los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes.

Enmienda al AS 2805, Representaciones de la administración

La enmienda al AS 2805 requiere que el auditor obtenga una representación escrita de la administración relacionada con lo apropiado de los métodos, la consistencia en la aplicación, la exactitud y completitud de los datos, y la razonabilidad de los supuestos importantes usados por la compañía en el desarrollo de estimados de contabilidad.

Determinaciones clave de las enmiendas sobre el especialista

Actualmente, los requerimientos para el uso de un especialista de la compañía y de un especialista contratado-por-el-auditor están combinados en el estándar existente, el AS 1210, *Uso del trabajo de un especialista*. Los requerimientos para el uso de un especialista contratado-por-el-auditor están en el estándar existente, el AS 1201, *Supervisión del equipo de auditoría*, dado que el especialista empleado-por-el-auditor es considerado un miembro del equipo del compromiso según los estándares existentes.

La PCAOB observó que los requerimientos para el uso de un especialista contratado-por-el-auditor difieren de los requerimientos para un especialista empleado-por-el-auditor, si bien ambos sirven un rol similar en ayudar a los auditores en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Además, los estándares actuales aplican los mismos requerimientos para un especialista contratado-por-el-auditor que, para un especialista de la compañía, si bien esos especialistas sirven roles muy diferentes en el contexto de una auditoría. Tal y como se señaló arriba, el especialista contratado-por-el-auditor ayuda en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría, mientras que el especialista de la compañía puede estar produciendo trabajo que es usado como evidencia de auditoría que el auditor, o el especialista contratado-por-el-auditor o el especialista empleado-por-el-auditor, ayudan en la evaluación. Como tal, las enmiendas sobre el especialista abordan por separado el uso que el

auditor hace del trabajo de un especialista de la compañía (un especialista empleado o contratado por la compañía) y usa el trabajo de un especialista del auditor (un especialista empleado o contratado por la firma de auditoría) para alinear más estrechamente los roles de esos diversos especialistas en el contexto de una auditoría.

La tabla que se presenta a continuación, tal y como se incluye en la PCAOB Release No. 2018-006, *Enmiendas a los estándares de auditoría para el uso que el auditor hace del trabajo es especialistas*, (la "Comunicación de las enmiendas sobre el especialista") resume las enmiendas primarias a los estándares de auditoría existentes sobre el uso que el auditor hace del trabajo de especialistas:

Naturaleza del involucramiento del especialista	Según los estándares existentes	Según las enmiendas sobre el especialista
Especialista de la compañía	Especialista empleado o contratado por la compañía.	El auditor aplica los procedimientos requeridos por el estándar existente, el AS 1210.
Especialista del auditor	Especialista contratado-por-el-auditor	El auditor aplica los procedimientos de supervisión requeridos por el AS 1210, tal y como fue enmendado.
	Especialista empleado-por-el-auditor	El auditor supervisa al especialista según el AS 1201.

Muchos de los requerimientos según los estándares enmendados permanecen similares a los de los estándares existentes (e.g., evaluación de conocimientos, habilidades, y capacidad). Sin embargo, en conexión con la reorganización de los requerimientos basados en los roles del especialista, la PCAOB ha aclarado, ampliado, y enmendado los requerimientos.

Enmienda al AS 1105, Evidencia de auditoría

Las enmiendas al AS 1105 adicionan un nuevo Apéndice A al estándar, el cual aborda responsabilidades adicionales del auditor con relación al trabajo de un especialista de la compañía que es usado como evidencia de auditoría.

El Apéndice A incluye requerimientos para evaluar los datos, supuestos importantes, y métodos usados por el especialista de la compañía. Esos requerimientos tienen la intención de ser escalables, en que la evidencia de auditoría necesaria a obtener y evaluar depende de la importancia que el trabajo del especialista tiene para la conclusión de auditoría; el riesgo de declaración equivocada material; el nivel de conocimiento, habilidad, y capacidad del especialista de la compañía; y la susceptibilidad del especialista ante influencia de la compañía.

Con relación a los datos en los cuales se basa el trabajo del especialista, los requerimientos adicionados abordan la prueba y evaluación de los datos usados por el especialista. Para los casos en los cuales el especialista de la compañía usa datos producidos-por-la-compañía, los auditores están requeridos a probar la exactitud y completitud de tales datos. Para los casos en los cuales los datos son obtenidos de fuentes externas, los auditores evalúan la relevancia y confiabilidad de tales datos. Además, la evaluación que el auditor hace de los métodos usados por el especialista incluye evaluación de si los datos fueron apropiadamente usados por el especialista según la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros.

La evaluación de los supuestos y métodos importantes usados por el especialista de la compañía es un requerimiento ampliado según las enmiendas sobre el especialista, dado que históricamente, el AS 1210 requirió que el auditor solo obtenga un entendimiento de los métodos y supuestos usados por el especialista de la compañía. En el estándar enmendado es incluida orientación para elaborar sobre cómo el auditor evalúa los supuestos y métodos importantes, teniendo en cuenta la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros. Específicamente, ha sido adicionada una nota para incluir ejemplos de información que debe ser tenida en cuenta para evaluar los supuestos proporcionados por el especialista de la compañía, cuando sea relevante.

Nota del editor: El requerimiento para evaluar los supuestos y métodos importantes, tal y como se incluyó en la Release No. 2017-003, fechada en junio 1, 2017, (la “Comunicación de la propuesta sobre el especialista”) fue desafiado por los comentaristas. Sin embargo, en la comunicación de las enmiendas sobre el especialista, este requerimiento fue descrito por la PCAOB como “fundamental” y “tiene la intención de incrementar la atención del auditor.” Este cambio en los requerimientos en relación con los estándares existentes en la práctica podría resultar en un incremento en el esfuerzo de auditoría para los estimados de contabilidad que no son a valor razonable, dado que los requerimientos para tales estimados se mueven desde entender los métodos y supuestos a ahora evaluar tales métodos y supuestos dependiendo de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría previamente aclarados.

En las enmiendas finales sobre el especialista la PCAOB aclaró esos requerimientos, usando la palabra “evaluar” más que “probar y evaluar” cuando se refiere a los procedimientos sobre supuestos y métodos importantes. En las enmiendas finales sobre el especialista, “prueba” continúa siendo usada para describir requerimientos relacionados con datos producidos-por-la-compañía. Este cambio aclara que la intención de las enmiendas finales sobre el especialista incluidas en el AS 1105 no es requerir volver a realizar el trabajo del especialista de la compañía o hacer que el auditor obtenga los modelos de propietario usados por el especialista de la compañía. Las enmiendas finales sobre el especialista también replantearon los requerimientos para describir las consideraciones clave en la evaluación de los datos, supuestos importantes, y métodos.

El apéndice también enmienda requerimientos relacionados con la obtención de un entendimiento de y valorar el conocimiento, habilidades, y capacidad del especialista de la compañía, así como también de la relación que el especialista tiene con la compañía. Enmienda el requerimiento para entender las calificaciones profesionales no solo del especialista de la compañía, sino también de la entidad que emplea al especialista (si es diferente a la compañía). De manera similar, amplia el requerimiento de evaluar si hay una relación con la compañía para considerar tanto al especialista de la compañía como a la entidad que emplea al especialista (si es diferente a la compañía) – específicamente si existen circunstancias que le dan a la entidad la capacidad para afectar de manera importante los juicios del especialista acerca del trabajo realizado y sus conclusiones o hallazgos.

Nota del editor: Varios comentaristas solicitaron orientación sobre los requerimientos propuestos en la comunicación de la propuesta sobre el especialista en relación con cómo evaluar la relación que el especialista tiene con la compañía. En la comunicación de las enmiendas sobre el especialista, la PCAOB reconoció esos comentarios y proporcionó ejemplos que aclaran las potenciales fuentes de información para uso por el auditor en la valoración. Esos ejemplos están incluidos en las enmiendas finales sobre el especialista.

De manera similar, en el Apéndice 3 de la comunicación de las enmiendas sobre el especialista, la PCAOB incluyó ejemplos de potenciales fuentes de información a ser usadas en la evaluación de la competencia del especialista de la compañía. Esos ejemplos no fueron incluidos como pasos específicos en las enmiendas finales sobre el especialista, dado que la PCAOB observó que no es practicable proporcionar tal dirección dada la amplia variedad de tipos de especialistas que pueden ser usados.

Enmienda al AS 1201, *Supervisión del compromiso de auditoría*

La enmienda al AS 1201 adiciona un nuevo Apéndice C al estándar, el cual aborda responsabilidades adicionales del auditor con relación al trabajo de un especialista empleado-por-el-auditor.

De naturaleza escalable, el apéndice proporciona orientación en relación con la extensión necesaria de la supervisión de un especialista empleado-por-el-auditor, la cual se basa en la importancia que el trabajo del especialista tiene para la conclusión de auditoría; el riesgo de declaración equivocada material que esté siendo abordado; y el conocimiento, habilidades, y capacidad del especialista empleado-por-el-auditor.

Nota del editor: El nuevo Apéndice C dentro del AS 1201 fue revisado a partir de las enmiendas propuestas sobre el especialista para remover una sección específica sobre evaluación de las calificaciones e independencia de los especialistas empleados-por-el-auditor proveniente del Apéndice , dado que los requerimientos de independencia ya son aplicables a los especialistas empleados-por-el-auditor de acuerdo con los estándares de la PCAOB porque el especialista empleado-por-el-auditor es un miembro del equipo del compromiso. Dos enmiendas relacionadas con estándares de auditoría de la PCAOB están siendo adoptadas en conexión con las enmiendas finales sobre el especialista. Primera, el parágrafo .06 del AS 1014, *Debido cuidado profesional en el desempeño del trabajo*, ha sido enmendado para aclarar que los miembros del equipo del compromiso, que incluyen los especialistas empleados-por-el-auditor, deben ser asignados a tareas y supervisados de manera proporcional con su nivel de conocimiento, habilidades, y capacidad, y que este requerimiento no está limitado a la asignación y supervisión del auditor. Segunda, fue adicionada una nota al parágrafo .06b del AS 2110, *Planeación de auditoría*, para recordarles a los auditores las obligaciones de las firmas registradas y sus personas asociadas según la PCAOB Rule 3520, *Independencia del auditor*.

Reconociendo que el especialista empleado-por-el-auditor es un miembro del equipo del compromiso, el apéndice proporciona dirección sobre cómo aplicar los principios de supervisión existentes en el AS 1201 para mejorar la supervisión del especialista empleado-por-el-auditor y mejorar la coordinación entre el auditor y el especialista empleado-por-el-auditor. Específicamente, los auditores están requeridos a informar al especialista empleado-por-el-auditor el objetivo, la naturaleza, y el alcance del trabajo a ser realizado (incluyendo responsabilidades por prueba de datos producidos por la compañía, evaluación de la relevancia y confiabilidad de los datos provenientes de fuentes externas, evaluación de los métodos usados por la compañía o por el especialista de la compañía, y evaluación de los supuestos importantes) así como también la responsabilidad del especialista por proporcionar a los auditores un reporte o documento equivalente que describa el trabajo realizado, los resultados del trabajo, y las conclusiones o hallazgos alcanzados. También requiere la determinación de coordinación y comunicación apropiadas durante la auditoría y que los auditores informen al especialista empleado-por-el-auditor acerca de materias que podrían afectar el trabajo del especialista. Además, el apéndice adiciona requerimientos para revisar y evaluar si el trabajo del especialista empleado-por-el-auditor proporciona evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Dentro del AS 1210 existente y los AS 1210 y AS 1201 enmendados, la PCAOB les recuerda a los auditores que el AS 1201 aplica a cualquier especialista en impuestos a los ingresos o en tecnología de la información, ya sean empleados-por-el-auditor o comprometidos-por-el-auditor.

Enmienda al AS 1210, *Uso del trabajo de un especialista*

La enmienda reemplaza y re-denomina el AS 1210 a *Uso del trabajo de un especialista contratado-por-el-auditor*, centrándolo en el estándar enmendado en requerimientos nuevos y ampliados para abordar las responsabilidades del auditor con relación al trabajo de un especialista contratado-por-el-auditor. Similar a los cambios del especialista empleado-por-el-auditor descritos arriba, los cambios para el especialista contratado-por-el-auditor tienen la intención de mejorar la supervisión de y la colaboración con el especialista contratado-por-el-auditor, por parte del auditor, así como también fortalecer la evaluación del trabajo del especialista contratado-por-el-auditor. De acuerdo con ello, los requerimientos contenidos en este estándar enmendado son relativamente consistentes con los requerimientos adicionados al AS 1210, *Supervisión del compromiso de auditoría*, tal y como se describió arriba. Existen diferencias limitadas relacionadas con la evaluación del conocimiento, las habilidades, la capacidad, y la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor.

El estándar (1) enmienda el requerimiento para entender las calificaciones profesionales no solo del especialista contratado-por-el-auditor, sino también de la entidad que emplea al especialista y (2) adiciona un requerimiento para prohibir al auditor usar el trabajo de un especialista que no tenga un nivel suficiente de conocimiento, habilidades, y capacidad.

El estándar también incluye requerimientos para valorar la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor, mientras que esa valoración no estaría requerida según el AS 1201, dado que los especialistas empleados-por-el-auditor están requeridos sean independientes según las reglas de la SEC y de la PCAOB. La enmienda aclara el requerimiento cuando se evalúa si el especialista tiene una relación con el cliente para explícitamente evaluar al especialista, así como también a la entidad que emplea al especialista y si esa relación puede afectar adversamente la objetividad del especialista. Esta condición es consistente con el AS 1210 existente, que establece que un especialista puede ser un individuo o una entidad.

Nota del editor: Similar a los comentarios recibidos sobre el AS 1105 y que se describen arriba, los comentaristas solicitaron orientación en relación con cómo evaluar la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor tal y como es requerido en las enmiendas propuestas sobre el especialista. En respuesta, dentro de las enmiendas finales sobre el especialista fueron adicionados ejemplos de potenciales fuentes de información a usar en la valoración. Los ejemplos son espejo de los adicionados al AS 1105, excepto que para los especialistas contratados-por-el-auditor, las representaciones escritas concernientes a las relaciones con la compañía fueron identificados como una potencial fuente adicional de información para consideración del auditor.

Además, el estándar enmendado proporciona información relacionada con la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor permitiendo y proporcionando dirección para el auditor si el especialista contratado-por-el-auditor tiene una relación con la entidad que pueda afectar la objetividad del especialista.

Nota del editor: Las enmiendas finales sobre el especialista reflejan cambios de las enmiendas propuestas sobre el especialista relacionados con el requerimiento para la valoración que el auditor haga de la objetividad. En las enmiendas finales sobre el especialista, este requerimiento fue revisado para permitir que los auditores valoren el nivel de objetividad del especialista contratado-por-el-auditor a lo largo de un espectro y para permitir el uso de un especialista menos objetivo si el auditor aplica procedimientos adicionales para evaluar el trabajo de ese especialista.

Enmienda al AS 2101, *Planeación de auditoría*

Tal y como se describió anteriormente, la enmienda al AS 2101 adiciona una nota al párrafo .06b, recordándoles a los auditores las obligaciones de las firmas registradas y de sus personas asociadas según la PCAOB Rule 3520, *Independencia del auditor*.

Enmienda al AS 2110, *Identificación y valoración de riesgos de declaración equivocada material*

Las enmiendas del especialista incluyen la adición de un párrafo al AS 2110, relevante a la obtención de un entendimiento del componente información y comunicación del control interno sobre la presentación de reportes financieros de la compañía. Cuando una compañía usa el trabajo de un especialista, este nuevo párrafo requiere que el auditor obtenga un entendimiento del trabajo y el(os) reporte(s) o comunicación equivalente del(os) especialista(s) de la compañía y de los procesos relacionados de la compañía.

Enmienda al AS 2505, *Indagación al abogado del cliente en relación con litigios, reclamos, y valoraciones*

Las enmiendas sobre el especialista, tal y como se describen arriba, preservaron la definición de especialistas⁴ tal y como históricamente ha sido usada y entendida por la industria; sin embargo, fue adicionada aclaración en relación con el uso del trabajo de abogados / especialistas legales. Las enmiendas incluyen la adición de una nota al AS 2505.08 que describe la responsabilidad del auditor en relación con el uso de asesoría u opinión escritas de los abogados de una compañía en relación con materias diferentes a litigios, reclamos, y valoraciones (e.g., opiniones legales sobre materias de impuestos a los ingresos). Esta nota le recuerda al auditor que tal evidencia de auditoría (1) debe ser evaluada usando el Apéndice A del AS 1105 y (2) requiere consideración como evidencia de auditoría en combinación con el entendimiento que el auditor tenga de la compañía y su entorno y otra evidencia relevante obtenida durante la auditoría.

⁴ Tal y como se define dentro de las enmiendas sobre el especialista, "un especialista es una persona (o firma) que posee habilidades o conocimiento especializado en un campo particular diferente a contabilidad o auditoría. Dado que los impuestos a los ingresos y la tecnología de la información son áreas especializadas de contabilidad y auditoría, el [AS 1210/AS 1201 Apéndice C] no aplica a las situaciones en las cuales una persona con habilidades o conocimiento especializado en impuestos a los ingresos o en tecnología de la información participa en la auditoría. El AS 1201, *Supervisión del compromiso de auditoría*, aplica en esas situaciones." De manera similar, el "[Apéndice A del AS 1105] no aplica cuando el auditor usa como evidencia de auditoría el trabajo de una persona con habilidades o conocimiento especializado en impuestos a los ingresos o en tecnología de la información."

Aplicabilidad y fecha efectiva

El nuevo estándar sobre estimados y las enmiendas sobre el especialista aplican a las auditorías de emisores, tal y como se define en la Sección 2(a)(7) de Sarbanes-Oxley, y a las auditorías de corredores y distribuidores, tal y como se define en las Secciones 110(3)-(4) de Sarbanes-Oxley. La PCAOB también ha recomendado que el estándar y las enmiendas apliquen a las auditorías de compañías emergentes en crecimiento.

Sujeto a aprobación de la Securities and Exchange Commission, el nuevo estándar sobre estimados y las enmiendas al uso que el auditor hace del trabajo de especialistas serán efectivos para las auditorías de estados financieros para los años fiscales que terminen en o después de diciembre 15, 2020.

Comparación con los estándares de IAASB y de la ASB

La comunicación del nuevo estándar sobre estimados y de las enmiendas sobre especialistas incluye comparaciones con varios estándares relevantes de IAASB y de la ASB. Si bien la comparación fue hecha con esos estándares, el alcance de la comparación no incluyó el material de aplicación y otro de carácter explicativo que acompaña los estándares de IAASB y de la ASB, dado que tal orientación "en sí misma no impone un requerimiento." Para los estimados, IAASB recientemente ha finalizado y comunicado el International Standard on Auditing (ISA) 540 Revisado, *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures* [Auditoría de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas], para establecer requerimientos más robustos para la auditoría de los estimados de contabilidad. Refiérase al Apéndice A de esta *Audit & Assurance Update* para una comparación de los requerimientos del nuevo estándar sobre estimados con los requerimientos del ISA 540 Revisado.

Para los especialistas, las enmiendas de la PCAOB pueden ser comparadas con el ISA 500, *Audit Evidence* [Evidencia de auditoría] y el ISA 620, *Using the Work of an Auditor's Expert* [Uso del trabajo de un experto del auditor], de IAASB. En general, para el especialista de la compañía los requerimientos según el ISA 500 están sustancialmente alineados con el Apéndice A contenido en el AS 1105 enmendado, con alguna diferencia de terminología. Los requerimientos dentro del estándar de la PCAOB son más prescriptivos en relación con los procedimientos para la evaluación del trabajo del especialista de la compañía; sin embargo, existen consideraciones similares dentro del material de aplicación y otro de carácter explicativo que acompaña al ISA 500. El ISA 620 incluye requerimientos para los especialistas tanto empleados-por-el-auditor como contratados-por-el-auditor, mientras que los estándares de la PCAOB proporcionan los requerimientos para los especialistas empleado-por-el-auditor y contratado-por-el-auditor dentro de dos estándares separados. Tal y como se describió previamente, los requerimientos dentro de los estándares de la PCAOB enmendados son similares para los especialistas tanto empleado-por-el-auditor como contratado-por-el-auditor excepto por la evaluación de la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor. Cuando se compara el ISA 620 con las enmiendas sobre el especialista por los especialistas empleado-por-el-auditor y contratado-por-el-auditor, los requerimientos de supervisión de la PCAOB son más explícitos en relación con la necesidad de que los auditores coordinen y se comuniquen con el especialista por su involucramiento; sin embargo, la importancia de la comunicación efectiva de doble vía es enfatizada en los materiales de aplicación y otro de carácter explicativo que acompañan al ISA 620. Además, la revisión del trabajo del especialista está implicada en el ISA 620; sin embargo, está explícitamente requerida dentro de los estándares enmendados de la PCAOB. Por último, el ISA 620 incluye un requerimiento que especifica que la evaluación que el auditor hace de la objetividad del especialista contratado-por-el-auditor incluye indagar en relación con los intereses y relaciones del especialista que puedan crear una amenaza para la objetividad de ese experto. En el AS 1210 enmendado, tal indagación es uno de una serie de potenciales fuentes identificadas que puedan ser relevantes en proporcionar información para uso en la evaluación de la objetividad de tal experto.

Apéndice A – Comparación de los estándares de auditoría de estimados de contabilidad

La siguiente tabla resume aspectos clave de los requerimientos de auditoría de estimados de contabilidad según diferentes estándares y regulaciones (PCAOB AS 2501, *Auditoría de estimados de contabilidad, incluyendo mediciones del valor razonable*, e IAASB ISA 540, *Auditoría de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas*). Los diversos requerimientos en las distintas jurisdicciones no se espera que resulten en procedimientos de auditoría enormemente diferentes aplicados por los auditores.

Tema	PCAOB	IAASB
Fecha efectiva	Auditorías de estados financieros para años fiscales que terminen en o después de diciembre 15, 2020 (auditorías de FY 2020).	Auditorías de estados financieros para períodos que comiencen en o después de diciembre 15, 2019 (auditorías de FY 2020).
Alcance	Establece requerimientos para la auditoría de estimados de contabilidad (incluyendo mediciones del valor razonable) contenidos en cuentas y revelaciones importantes en estados financieros.	Trata las responsabilidades del auditor en relación con los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas en una auditoría de estados financieros. También incluye requerimientos y orientación sobre la evaluación de declaraciones equivocadas de estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas, e indicadores de posible sesgo de la administración.
Objetivo	Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para determinar si los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes están apropiadamente contabilizados y revelados en los estados financieros.	Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas contenidos en los estados financieros son razonable en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros.
Definición	Estimado de contabilidad: una medición o reconocimiento en los estados financieros (o la decisión de no reconocer) de una cuenta, revelación, transacción, o evento que generalmente involucra supuestos subjetivos e incertidumbre de la medición. Para los propósitos de este estándar, una medición del valor razonable es una forma de estimado de contabilidad.	Estimado de contabilidad: una cantidad monetaria para la cual la medición de acuerdo con los requerimientos de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros está sujeta a incertidumbre de la estimación.
Identificación y valoración de riesgos de declaración equivocada material	<p>El AS 2110, <i>Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material</i>, establece requerimientos en relación con el proceso de identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material. Este proceso incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Identificar los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes; (2) Entender el proceso mediante el cual los estimados de contabilidad son desarrollados; y (3) Identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material relacionados con estimados de contabilidad, lo cual incluye determinar (a) si los componentes de los estimados contenidos en cuentas y revelaciones importantes están sujetos a riesgos significativamente diferentes, y (b) cuáles estimados de contabilidad están asociados con riesgos importantes. 	<p>Al identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material relacionados con un estimado de contabilidad y la revelación relacionada a nivel de aseveración, el auditor tiene que valorar por separado el riesgo inherente y el riesgo de control.</p> <p>Cuando obtiene un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, en auditor tendrá que obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, y del control interno de la entidad relacionado con los estimados de contabilidad de la entidad y revisar el resultado de anteriores estimados de contabilidad, o, cuando sea aplicable, su subsiguiente reestimación para ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material.</p> <p>El auditor tendrá en cuenta lo siguiente en la identificación de los riesgos de declaración equivocada material y en la valoración del riesgo inherente:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) El grado en el cual el estimado de contabilidad está sujeto a incertidumbre de la estimación; y (2) El grado en el cual los siguientes son afectados por complejidad, subjetividad, u otros factores de riesgo inherente: <ul style="list-style-type: none"> a. La selección y aplicación del método, supuestos, y datos al elaborar el estimado de contabilidad; o b. La selección del estimado puntual de la administración y las revelaciones relacionadas para inclusión en los estados financieros.

Tema	PCAOB	IAASB
Respondiendo a los riesgos de declaración equivocada material	<p>En la aplicación de procedimientos sustantivos para responder a los riesgos identificados y valorados de declaración equivocada material asociados con estimados de contabilidad, el auditor debe probar el estimado de contabilidad usando uno o una combinación de los siguientes enfoques:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Probar los procesos de la compañía usados para desarrollar el estimado de contabilidad; (2) Desarrollar una expectativa independiente para comparación con el estimado de contabilidad; y (3) Evaluar la evidencia de auditoría proveniente de eventos o transacciones que corran después de la fecha de medición relacionados con el estimado de contabilidad para comparación con el estimado de la compañía. 	<p>Los procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor serán respuesta a los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración, considerando las razones para la valoración dada para esos riesgos. Los procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor incluirán uno o más de los siguientes enfoques:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Probar cómo la administración elaboró el estimado de contabilidad; (2) Desarrollar un estimado puntual o rango del auditor; o (3) Obtener evidencia de auditoría a partir de eventos que ocurran hasta la fecha del reporte del auditor.
Prueba del proceso/método de la compañía	<p>Probar el proceso de la compañía involucra aplicar procedimientos para probar y evaluar los métodos, datos, y supuestos importantes usados en el desarrollo del estimado, en orden a formar una conclusión acerca de si el estimado está apropiadamente contabilizado y revelado en los estados financieros.</p> <p>El auditor debe evaluar si los métodos usados por la compañía para el desarrollo de los estimados de contabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Están en conformidad con los requerimientos de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros; y (2) Son apropiados para la naturaleza de la cuenta o revelación relacionada, teniendo en cuenta el entendimiento que el auditor tenga de la compañía y de su entorno. 	<p>Los procedimientos adicionales de auditoría incluirán procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con los riesgos de declaración equivocada material relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) La selección y aplicación de los métodos, supuestos importantes, y datos usados por la administración en la elaboración del estimado de contabilidad; y (2) Cómo la administración seleccionó el estimado puntual y desarrolló las revelaciones relacionadas acerca de la incertidumbre de la estimación. <p>Con relación a los métodos, los procedimientos adicionales del auditor abordarán:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Si el método seleccionado es apropiado en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y, si es aplicable, los cambios del método usado en períodos anteriores son apropiados; (2) Si los juicios hechos en la selección del método dan origen a indicadores de posible sesgo de la administración; (3) Si los cálculos son aplicados de acuerdo con el método y son matemáticamente exactos; (4) Cuando la aplicación que la administración hace del método involucra modelación compleja, si los juicios han sido aplicados consistentemente; y (5) Si la integridad de los supuestos importantes y de los datos ha sido mantenida en la aplicación del método.

Tema	PCAOB	IAASB
Supuestos importantes	<p>El auditor debe identificar cuáles de los supuestos usados por la compañía son supuestos importantes para el estimado de contabilidad, esto es, los supuestos que sean importantes para el reconocimiento o la medición del estimado de contabilidad en los estados financieros.</p> <p>El auditor debe evaluar la razonabilidad de los supuestos importantes usados por la compañía para desarrollar el estimado, tanto individualmente como en combinación. Esto incluye evaluar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) La compañía tiene una base razonable para los supuestos importantes usados y, cuando sea aplicable, para su selección de los supuestos provenientes de un rango de potenciales supuestos; y (2) Los supuestos importantes son consistentes con los siguientes, cuando sea aplicable: <ul style="list-style-type: none"> • Factores relevantes de industria, regulatorios, y otros externos, incluyendo condiciones económicas; • Los objetivos, estrategias, y riesgos de negocio relacionados de la compañía; • Información existente del mercado; • Experiencia histórica o reciente, teniendo en cuenta los cambios en las condiciones y eventos que afecten la compañía; • Otros supuestos importantes usados por la compañía en otros estimados probados. <p>Cuando un supuesto importante se basa en la intención y capacidad de la compañía para llevar a cabo un curso de acción, el auditor debe tener en cuenta ciertos factores en la evaluación de la razonabilidad del supuesto.</p>	<p>Con relación a los supuestos importantes, los procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor abordarán:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Si los supuestos importantes son apropiados en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y, si es aplicable, los cambios desde períodos anteriores son apropiados; (2) Si los juicios hechos en la selección de los supuestos importantes dan origen a indicadores de posible sesgo de la administración; (3) Si los supuestos importantes son consistentes unos con otros y con los usados en otros estimados de contabilidad, o con los supuestos relacionados usados en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, con base en el conocimiento que el auditor haya obtenido en la auditoría; y (4) Cuando sea aplicable, si la administración tiene la intención de llevar a cabo cursos específicos de acción y tiene la capacidad para hacerlo.
Datos	<p>El AS 1105, <i>Evidencia de auditoría</i>, requiere que el auditor, cuando use como evidencia información producida por la compañía, evalúe si la información es suficiente y apropiada para los propósitos de la auditoría mediante la aplicación de procedimientos para (1) probar la exactitud y completitud de la información o probar los controles sobre la exactitud y completitud de esa información, y (2) evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada para los propósitos de la auditoría.</p> <p>Si la compañía usa datos provenientes de una fuente externa, el auditor debe evaluar la relevancia y confiabilidad de los datos de acuerdo con el AS 1105.</p> <p>El auditor también debe evaluar si los datos son apropiadamente usados por la compañía en el desarrollo del estimado de contabilidad mediante evaluar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Los datos son relevantes para el objetivo de medición del estimado de contabilidad; (2) Los datos son internamente consistentes con su uso por la compañía en otras cuentas y revelaciones importantes; y (3) La fuente de los datos de la compañía ha cambiado desde el año anterior y, si es así, si el cambio es apropiado. 	<p>Con relación a los datos, por procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor abordarán:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Si los datos son apropiados en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y, si son aplicables, lo cambios desde períodos anteriores son apropiados; (2) Si los juicios hechos en la selección de los datos dan origen a indicadores de posible sesgo de la administración; (3) Si los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y (4) Si los datos han sido apropiadamente entendidos o interpretados por la administración, incluyendo con relación a los términos contractuales.

Tema	PCAOB	IAASB
Selección que la administración haga de un estimado puntual y revelaciones relacionadas acerca de la incertidumbre de la medición	Requerimientos específicos aplicables no están incluidos en el estándar de la PCAOB.	<p>Los procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor abordarán si, en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, la administración ha dado pasos apropiados para:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Entender la incertidumbre de la estimación; y (2) Abordar la incertidumbre de la estimación mediante la selección de un apropiado estimado puntual y mediante desarrollar revelaciones relacionadas acerca de la incertidumbre de la estimación. <p>Cuando, a juicio del auditor basado en la evidencia de auditoría obtenida, la administración no ha dado los pasos necesarios para entender o abordar la incertidumbre de la estimación, el auditor:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Solicitará que la administración aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre de la estimación o para abordarla mediante reconsiderar la selección que la administración haga del estimado puntual o considerar proporcionar revelaciones adicionales en relación con la incertidumbre de la administración, y evaluar la(s) respuesta(s) de la administración; (2) Si el auditor determina que la respuesta de la administración a la solicitud del auditor no aborda de manera suficiente la incertidumbre de la estimación, desarrollará un estimado puntual o rango del auditor; y (3) Evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, si es así, la comunicará.
Desarrollo de una expectativa independiente	<p>Las responsabilidades del auditor con relación al desarrollo de una expectativa independiente dependen de la fuente de los métodos, datos, y supuestos usados.</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Supuestos y métodos independientes – El auditor debe tener una base razonable para los supuestos y métodos usados. (2) Datos y supuestos obtenidos de un tercero – De acuerdo con el AS 1105 el auditor debe evaluar la relevancia y confiabilidad de los datos y supuestos obtenidos. (3) Uso de datos, supuestos, o métodos de la compañía – El auditor debe probar los datos, evaluar la razonabilidad de los supuestos importantes, y evaluar los métodos de acuerdo con las respectivas secciones anteriores. <p>Si la expectativa independiente consta de un rango, más que de un estimado puntual, el auditor debe determinar que el rango comprenda solo resultados razonables, en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, y esté respaldada por evidencia suficiente y apropiada.</p>	<p>El auditor está requerido a evaluar si los métodos, supuestos, o datos usados son apropiados en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros. Independiente de si el auditor usa métodos, supuestos, o datos, de la administración o propios del auditor, procedimientos adicionales de auditoría serán diseñados y aplicados para abordar las materias que se discuten arriba en las secciones “Métodos,” “Supuestos importantes,” y “Datos.”</p> <p>El auditor está además requerido a:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Determinar que el rango incluye solo cantidades que estén respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y apropiada y hayan sido evaluados por el auditor que sean razonables en el contexto de los objetivos de medición y otros requerimientos de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros; y (2) Diseñar y aplicar procedimientos adicionales de auditoría para obtener suficiente evidencia de auditoría en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material relacionados con las revelaciones contenidas en los estados financieros que describan la incertidumbre de la medición.

Tema	PCAOB	IAASB
Obtención de evidencia de auditoría proveniente de eventos que ocurrán hasta la fecha del reporte del auditor	<p>El auditor está requerido a evaluar si la evidencia de auditoría es suficiente, confiable, y relevante para el estimado de contabilidad de la compañía y si la evidencia respalda o contradice al estimado de la compañía.</p> <p>Al evaluar si un evento o transacción proporciona evidencia relevante para el estimado de contabilidad a la fecha de medición, el auditor debe tener en cuenta los cambios en las circunstancias de la compañía y otras condiciones relevantes entre la fecha del evento o transacción y la fecha de medición.</p>	<p>El auditor está requerido a evaluar si tal evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para abordar los riesgos de declaración equivocada material relacionados con el estimado de contabilidad, teniendo en cuenta que cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre la fecha del evento y la fecha de la medición pueden afectar la relevancia de tal evidencia de auditoría en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros.</p>
Uso que la compañía hace de información, sobre la fijación del precio, de un especialista o de un tercero	<p>Cuando un especialista empleado o contratado por la compañía le ayuda a la compañía a desarrollar un estimado de contabilidad, el auditor también tiene en cuenta el trabajo del especialista en la determinación de la evidencia que se necesita en la prueba del proceso de la compañía. Esto incluye evaluar el trabajo del especialista de la compañía junto con la prueba del proceso de la compañía.</p> <p>Cuando el auditor está auditando los valores razonables de instrumentos financieros, el uso que la compañía hace de información sobre la fijación del precio provenientes de fuentes terceros afecta los procedimientos necesarios para probar el proceso de la compañía. Cuando información sobre la fijación del precio proveniente de terceros usada por la compañía es importante para la valuación de los instrumentos financieros, el auditor debe evaluar si la compañía ha usado apropiadamente esa información y si ella proporciona evidencia de auditoría suficiente y apropiada.</p>	<p>Cuando usa el trabajo de un experto de la administración, los requerimientos para cada uno de los tres enfoques para probar sustantivamente los estimados de contabilidad pueden ayudarle al auditor en la evaluación de lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una aseveración relevante. En la evaluación del trabajo del experto de la administración, la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría son afectados por la evaluación que el auditor haga de la competencia, capacidades, y objetividad del experto; el entendimiento que el auditor tenga de la naturaleza del trabajo realizado por el experto; y la familiaridad del auditor con relación al campo de experticia del experto.</p> <p>Los supuestos relacionados con estimados de contabilidad que sean hechos o identificados por el experto de la administración se convierten en supuestos de la administración cuando sean usados por la administración al elaborar un estimado de contabilidad. De acuerdo con ello, el auditor aplica a esos supuestos los requerimientos relevantes contenidos en el ISA 540.</p> <p>Si el trabajo de un experto de la administración involucra el uso de métodos o fuentes de datos relacionados con estimados de contabilidad, o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relacionados con revelaciones para inclusión en los estados financieros, los requerimientos para cada uno de los tres enfoques para probar sustantivamente los estimados de contabilidad pueden ayudarle al auditor.</p>

Tema	PCAOB	IAASB
Evaluación de los resultados de auditoría sobre estimados y revelaciones	<p>El AS 2301, <i>Respuestas del auditor a los riesgos de declaración equivocada material</i>, requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas apropiadas que aborden los riesgos de declaración equivocada material. Esto incluye aplicar procedimientos sustantivos a los estimados de contabilidad contenidos en cuentas y revelaciones importantes.</p> <p>El AS 2810, <i>Evaluación de los resultados de auditoría</i>, requiere que el auditor evalúe los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en estimados de contabilidad, lo cual incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Evaluar las declaraciones equivocadas identificadas; (2) Evaluar los aspectos cualitativos de las prácticas de contabilidad de la compañía, incluyendo el potencial sesgo en los juicios de la administración acerca de las cantidades y revelaciones contenidas en los estados financieros; (3) Evaluar el potencial sesgo en los estimados de contabilidad; y (4) Evaluar la presentación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones y si los estados financieros contienen la información esencial para una presentación razonable de los estados financieros en conformidad con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros. 	<p>El auditor designará y aplicará procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración para las revelaciones relacionadas con un estimado de contabilidad.</p> <p>El auditor designará y aplicará procedimientos adicionales de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con los riesgos valorados de declaración equivocada material relacionados con las revelaciones contenidas en los estados financieros que describan la incertidumbre de la medición.</p>
Indicadores de potencial sesgo de la administración	<p>El auditor está requerido a evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a estimados de contabilidad, incluyendo evaluar el sesgo en los estimados de contabilidad.</p> <p>Evaluar el sesgo en los estimados de contabilidad incluye evaluar el sesgo en los estimados individualmente y en agregado. También incluye evaluar si el sesgo resulta del efecto acumulado de cambios en estimados.</p>	<p>El auditor evaluará si los juicios y decisiones tomadas por la administración al elaborar los estimados de contabilidad incluidos en los estados financieros, incluso si individualmente son razonables, son indicadores de posible sesgo de la administración. Cuando son identificados indicadores de posible sesgo de la administración, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría. Cuando haya intención de engañar, el sesgo de la administración es de naturaleza fraudulenta.</p>
Evaluación general basada en los procedimientos de auditoría aplicados	<p>En el nuevo estándar de la PCAOB no hay requerimientos específicos; sin embargo, el AS 2810.33-.34 incluye requerimientos que generalmente están alineados con los requerimientos del ISA 540.</p>	<p>El auditor evaluará, con base en los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida, si:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Las valoraciones de los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aseveración permanecen apropiadas, incluyendo cuando han sido identificados indicadores de posible sesgo de la administración; (2) Las decisiones de la administración en relación con el reconocimiento, medición, y presentación y revelación de esos estimados de contabilidad contenidos en los estados financieros están de acuerdo con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros; y (3) Ha sido obtenida evidencia de auditoría suficiente y apropiada, sea corroborativa o contradictoria. <p>El auditor determinará si los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas son razonables en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, o están declarados de manera equivocada.</p>

Tema	PCAOB	IAASB
Representaciones escritas	<p>En el nuevo estándar de la PCAOB no hay requerimientos específicos; sin embargo, el AS 2805, <i>Representaciones de la administración</i>, fue enmendado para incluir lo siguiente en el parágrafo .06.</p> <p>En conexión con una auditoría de estados financieros presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, representaciones específicas deben relacionarse con las siguientes materias:</p> <p>Lo apropiado de los métodos, la consistencia en la aplicación, la exactitud y completitud de los datos, y la razonabilidad de los supuestos importantes usados por la compañía en el desarrollo de los estimados de contabilidad.</p>	<p>El auditor solicitará representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de quienes tienen a cargo el gobierno acerca de si los métodos, supuestos importantes, y los datos usados en la elaboración de los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas son apropiados para lograr reconocimiento, medición, o revelación que esté de acuerdo con la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros. El auditor también considerará la necesidad de obtener representaciones acerca de estimados de contabilidad específicos, incluyendo en relación con los métodos, supuestos, o datos usados.</p>
Comunicaciones con quienes tienen a cargo el gobierno	<p>El AS 1301, <i>Comunicación con los comités de auditoría</i>, requiere que el auditor comunique al comité de auditoría ciertas materias que corresponden a estimados de contabilidad críticos, incluyendo la base para las conclusiones del auditor en relación con la razonabilidad de los estimados de contabilidad críticos.</p>	<p>El auditor está requerido a comunicarse con quienes tienen a cargo el gobierno o la administración acerca de ciertas materias, incluyendo aspectos cualitativos importantes de las prácticas de contabilidad de la entidad y las deficiencias importantes en el control interno. Al hacerlo, el auditor considerará las materias, si las hay, para comunicar en relación con estimados de contabilidad.</p>
Documentación	<p>El AS 1215, <i>Documentación de la auditoría</i>, incluye requerimientos generales para la documentación de la auditoría, pero no específicos para los estimados de contabilidad.</p>	<p>El auditor incluirá en la documentación de la auditoría:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Elementos clave del entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad relacionado con los estimados de contabilidad de la entidad; (2) El vínculo de los procedimientos adicionales de auditoría que aplique el auditor con los riesgos valorados de declaración equivocada material a nivel de aseveración, teniendo en cuenta las razones (sea que estén relacionadas con el riesgo inherente o el riesgo de control) dadas para la valoración de esos riesgos; (3) La(s) respuesta(s) del auditor cuando la administración no haya dado los pasos apropiados para entender y abordar la incertidumbre de la estimación; (4) Indicadores de posible sesgo de la administración relacionados con estimados de contabilidad, si los hay, y la evaluación del auditor sobre las implicaciones para la auditoría; y (5) Juicios importantes relacionados con la determinación que el auditor haga de si los estimados de contabilidad y las revelaciones relacionadas son razonables en el contexto de la estructura aplicable para la presentación de reportes financieros, o están declarados de manera equivocada.

Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos, u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesorías o servicios profesionales, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar a un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2019 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.
Miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **Audit & Assurance Update - January 16, 2019 – A PCAOB Adopts Standard to Enhance and Strengthen Requirements for Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements, and Amendments to Address the Auditor's Use of the Work of Specialists** - (<https://www.iasplus.com/en-us/publications/us/audit-assurance-update/2019/pcaob-auditing-standard>) - Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia