

# NORMA DE AUDITORÍA 540

## NA 540 Auditoría de Estimaciones Contables

### CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 – 4
La naturaleza de las estimaciones contables	5 – 7
Procedimientos de auditoría que responden al riesgo de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad	8 - 10
Revisión y prueba del proceso usado por la administración	11 – 21
Uso de una estimación independiente	22
Revisión de hechos posteriores	23
Evaluación de resultados de procedimientos de auditoría	24 - 27
Fecha de vigencia	

La Norma de Auditoría (NA) 540, "Auditoría de estimaciones contables" deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

DERECHOS RESERVADOS CAUB

# NORMA DE AUDITORÍA 540

## NA 540 Auditoría de Estimaciones Contables

### Introducción

1. El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. Esta NA no pretende ser aplicable al examen de información financiera prospectiva, aunque muchos de los procedimientos explicados aquí puedan ser adecuados para tal fin.
2. **El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables.**
3. "Estimación contable" quiere decir una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. Son ejemplos:
  - Estimaciones para reducir inventario y cuentas por cobrar a su valor realizable estimado.
  - Provisiones (depreciaciones acumuladas) para asignar el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles estimadas.
  - Ingreso acumulado (devengado).
  - Impuestos diferidos.
  - Provisión para una pérdida por un caso legal.
  - Pérdidas por contratos de construcción en desarrollo.
  - Provisiones para cumplir con reclamaciones de garantía.
4. La administración es responsable de hacer las estimaciones contables incluidas en los estados financieros. Estas estimaciones a menudo son hechas en condiciones de incertidumbre respecto del resultado de acontecimientos que han ocurrido o que es probable que ocurran e implican el uso de juicio. Como resultado, el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando se implican las estimaciones contables y en algunos casos el auditor puede determinar que el riesgo de representación errónea de importancia relativa relacionado con una estimación contable es un riesgo importante que requiere especial consideración de auditoría. Ver párrafos 108-114 de la NA 315, "*Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*".

### La naturaleza de las estimaciones contables

5. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, acumular (devengar) un cargo por renta puede ser un cálculo simple, mientras que estimar una provisión para un inventario de lento movimiento o excedentes puede implicar análisis considerables de datos actuales y un pronóstico de ventas futuras. En las estimaciones complejas, puede requerirse un alto grado de conocimiento especial y de juicio.
6. Las estimaciones contables pueden ser determinadas como parte del sistema de contabilidad rutinario operando sobre una base de continuidad, o pueden ser no rutinarios, operando sólo al final del período. En muchos casos, las estimaciones contables se hacen

usando una fórmula basada en la experiencia, tal como el uso de tasas estándar para depreciar cada categoría de activos fijos o un porcentaje estándar de ingreso de ventas para calcular una provisión de garantía. En tales casos, la fórmula necesita ser revisada regularmente por la administración, por ejemplo, revaluando las vidas útiles de activos o comparando los resultados reales con las estimaciones y ajustando la fórmula cuando sea necesario.

7. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de datos objetivos puede hacer imposible una estimación razonable, en cuyo caso, el auditor necesita considerar si el dictamen del auditor necesita modificarse para cumplir con NA 700, El dictamen del auditor sobre estados financieros.<sup>1</sup>

## Procedimientos de auditoría que responden al riesgo de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad

8. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si las estimaciones contables de la entidad son razonables en las circunstancias y, cuando se requiera, si se revelan de modo apropiado. La evidencia de auditoría disponible para detectar una representación errónea de importancia relativa en una estimación contable a menudo será más difícil de obtener y menos persuasiva<sup>2</sup> que la evidencia de auditoría disponible para detectar una representación errónea de importancia relativa en otras partidas de los estados financieros. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, le ayuda a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de las estimaciones contables de la entidad.
9. Un entendimiento de los procedimientos y métodos, incluyendo actividades relevantes de control, que usa la administración para hacer las estimaciones contables es importante para que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa para diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.
10. El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:
  - (a) revisar y comprobar el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación;
  - (b) usar una estimación independiente compararla con la preparada por la administración; o
  - (c) revisar hechos posteriores que proporcionen evidencia de auditoría sobre lo razonable de la estimación hecha.

## Revisión y prueba del proceso usado por la administración

11. Los pasos ordinariamente incluidos en una revisión y prueba del proceso usado por la administración son:

---

<sup>1</sup> La NA 700 y la NA 701 entran en vigor para dictámenes de auditor fechados el 1º de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las provisiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.

<sup>2</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

- (a) evaluación de los datos y consideración de supuestos sobre los que se basó la estimación;
- (b) pruebas de los cálculos implicados en la estimación;
- (c) comparación, cuando sea posible, de estimaciones hechas para períodos anteriores con resultados reales de esos períodos; y
- (d) consideración de procedimientos de aprobación de la administración.

#### *Evaluación de datos y consideración de supuestos*

12. El auditor deberá evaluar si los datos en los que se basa la estimación son exactos, completos y relevantes. Cuando se usa información que produce la entidad, ésta necesitará ser consistente con los datos procesados a través del sistema de información relevante a la información financiera. Por ejemplo, al justificar una provisión de garantía, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría de que los datos relativos a productos todavía dentro del período de la garantía al final del período concuerden con la información de ventas dentro del sistema de información relevante a la información financiera. La NA 500, "Evidencia de auditoría" párrafo 11 da lineamientos adicionales sobre el requisito de obtener evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información producida por la entidad cuando se usa para la aplicación de procedimientos de auditoría.
13. El auditor puede también buscar evidencia de fuentes fuera de la entidad. Por ejemplo, cuando examina una provisión por obsolescencia de inventario calculada con referencia a ventas futuras anticipadas, el auditor puede además de examinar datos internos como niveles de ventas del pasado, pedidos en existencia y tendencias de mercado, buscar evidencia de proyecciones de venta producidas por la industria y de análisis de mercados. Similarmente, cuando examina las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras de litigios y reclamaciones, el auditor debería buscar comunicación directa con los abogados de la entidad.
14. El auditor debería evaluar si los datos reunidos son analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable. Son ejemplos, el análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y la proyección del número de meses de existencias disponibles de una partida de inventario basados en el uso pasado y de pronóstico.
15. El auditor debería evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los principales supuestos usados en la estimación contable. En algunos casos, los supuestos estarán basados sobre estadísticas de la industria o del gobierno, tales como futuras tasas de inflación, tasas de interés, tasas de empleo y crecimiento anticipado del mercado. En otros casos, los supuestos serán específicos a la entidad y se basarán en datos generados internamente.
16. Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:
  - Razonables a la luz de los resultados reales en periodos anteriores;
  - Consistentes con los usados para otras estimaciones contables; y
  - Consistentes con los planes de la administración que parecen apropiados.

El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de representación errónea importante.

17. En el caso de procesos de estimación complejos que implican técnicas especializadas, puede ser necesario para el auditor usar el trabajo de un experto, por ejemplo, ingenieros para estimar las cantidades en reservas de vetas de mineral. La NA 620, "Uso del trabajo de un experto" da lineamientos sobre cómo usar el trabajo de un experto.
18. El auditor debería revisar la continua conveniencia de las fórmulas usadas por la administración en la preparación de las estimaciones contables. Dicha revisión debería reflejar el conocimiento del auditor de los resultados financieros de la entidad en períodos previos, las prácticas usadas por otras entidades en la industria y los futuros planes de la administración según revelaciones al auditor.

## Pruebas de los cálculos

19. El auditor debería poner a prueba los procedimientos de cálculo usados por la administración. La naturaleza, tiempos y grado de las pruebas del auditor dependerá de factores como la complejidad implicada en el cálculo de la estimación contable, la evaluación del auditor de los procedimientos y métodos usados por la entidad para producir la estimación y la importancia relativa de la estimación en el contexto de los estados financieros.

### *Comparación de estimaciones previas con los resultados reales*

20. Cuando sea posible, el auditor debería comparar las estimaciones contables hechas para períodos anteriores con los resultados reales de dichos períodos para ayudar a:
  - (a) obtener evidencia de auditoría sobre la confiabilidad general de los procedimientos y métodos de estimación de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control;
  - (b) considerar si pueden requerirse ajustes a las fórmulas de estimación; y
  - (c) evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, cuando fuera necesario, han sido hechos los ajustes o revelaciones apropiados.

### *Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración*

21. Las estimaciones contables importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración. El auditor debería considerar si dicha revisión y aprobación es desempeñada por el nivel apropiado de la administración y si están evidenciadas en la documentación que sustente la determinación de la estimación contable.

## Uso de una estimación independiente

22. El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente y compararla con la estimación contable preparada por la administración. Cuando usa una estimación independiente, el auditor ordinariamente debería evaluar los datos, considerar los supuestos y probar los procedimientos de cálculo usados en su desarrollo. Puede ser también apropiado comparar estimaciones contables hechas para períodos anteriores con los resultados reales de dichos períodos.

## Revisión de hechos posteriores

23. Las transacciones y acontecimientos que ocurran después del final del período, pero antes de la terminación de la auditoría, pueden brindar evidencia de auditoría respecto de una estimación contable hecha por la administración. La revisión del auditor de dichas transacciones y acontecimientos puede reducir, o aún cancelar, la necesidad de que el

auditor revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación contable o de que use una estimación independiente para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

## Evaluación de resultados de procedimientos de auditoría

24. **El auditor deberá hacer una evaluación final de lo razonable de las estimaciones contables de la entidad con base en su entendimiento de la entidad y su entorno y si las estimaciones son consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.**
25. El auditor debería considerar si hay transacciones o hechos posteriores significativos que afecten los datos y los supuestos usados para determinar la estimación contable.
26. A causa de las faltas de certeza inherentes a las estimaciones contables, evaluar las diferencias puede ser más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando hay una diferencia entre la estimación del auditor de la cantidad mejor soportada por la evidencia de auditoría disponible y la cantidad estimada incluida en los estados financieros, el auditor debería determinar si dicha diferencia requiere de ajuste. Si la diferencia es razonable, por ejemplo, porque la cantidad en los estados financieros cae dentro de un rango de resultados aceptables, puede no requerir ajuste. Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, se pediría a la administración que revise la estimación. Si la administración se rehúsa a revisar la estimación, la diferencia sería considerada una representación errónea y sería considerada con todas las otras representaciones erróneas para evaluar si el efecto sobre los estados financieros es de importancia relativa.
27. El auditor debería también considerar si las diferencias individuales que han sido aceptadas como razonables son parciales en una dirección, de modo que, sobre una base acumulativa<sup>3</sup>, puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. En tales circunstancias, el auditor evaluaría las estimaciones contables tomadas como un todo.

## Fecha de vigencia

Esta norma de auditoría entra en vigencia a partir del 01 de enero de [2013](#). Se aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las provisiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.

---

<sup>3</sup> Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

**ANEXO**  
**FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA**

Referencia/ Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 540	Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada
2 8	Evidencia de auditoría persuasiva	Es aquella que permite al auditor eliminar toda duda importante, a pesar de que no es suficiente para ser convincente absolutamente.
3 27	Base acumulativa	Cuando se define la base acumulativa, se está refiriendo a la suma de diferencias individuales tomadas en su conjunto.
	Sector Público	Gobierno nacional; regional; municipal, así como entidades gubernamentales relacionadas. En Bolivia, las Normas de Auditoría Gubernamental están dispuestas por legislación nacional.  Las Normas de Auditoría Gubernamental en Bolivia están elaboradas por la Contraloría General del Estado y dispuesta por legislación nacional.

DERECHOS RESERVADOS CAUB