

NORMA DE AUDITORÍA 540

Convergencia basada en la Norma Internacional de Auditoría 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

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 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.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. Esta NIA 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 NIA 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 NIA 700, El dictamen del auditor sobre estados financieros.¹

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 persuasiva² 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:
- (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.

¹ La NIA 700 (Revisada) y la NIA 701 entran en vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006. (en la convergencia, para Bolivia entra en vigencia el 1 de enero de 2010)

² Véase anexo: Factores justificativos de convergencia

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 NIA 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 NIA 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, puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. En tales circunstancias, el auditor evaluaría las estimaciones contables tomadas como un todo.

En este párrafo cuando se define la "base acumulativa" se está refiriendo a la suma de diferencias individuales tomadas en su conjunto.

ANEXO FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA) A LAS NORMAS BOLIVIANAS DE AUDITORÍA (NA)

INFORME DEL ANÁLISIS TÉCNICO Y FUNDAMENTACIONES DE LA APLICABILIDAD EN BOLIVIA

Se ha considerado el párrafo quinto del Prólogo a la traducción de las NIA que, en su inciso d) establece: "Ayuda a los países de habla hispana que han decidido adoptar las NIA de IFAC como sus propias normas de auditoría de información financiera". En este contexto se ha revisado la Norma Internacional de Auditoría NIA 540, para considerar su aplicabilidad en la práctica profesional en Bolivia y, en general, esta norma internacional es aplicable a la práctica profesional boliviana.

Esta Norma de auditoría NA 540 no ha sido modificada en ninguno de sus párrafos con relación a la Norma Internacional de Auditoría 540 emitida por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAASB) de la IFAC.

El proceso de revisión ha consistido en:

- Se ha compilado la NIA 540 al 31 de diciembre de 2007 y confrontado con la traducción oficial autorizada del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

- Se ha procedido a dar la lectura de comprensión, concordante con el marco de referencias internacional para trabajos para atestiguar.
- Se ha revisado el contexto de la norma y que esta sea concordante con las prácticas habituales desarrolladas en Bolivia para estados financieros de propósito general y esté correlacionada con las otras normas en convergencia.
- Se ha verificado la redacción de la norma de forma tal que sea comprensible a la usanza boliviana y, en casos de duda, revisado la correcta traducción del idioma inglés. Con este propósito se han identificado la terminología utilizada para generar y relacionar, en algunos casos, los glosarios, sinónimos y aclaraciones necesarias para una adecuada interpretación de los profesionales bolivianos. En los casos en que se requieren una aclaración inmediata al párrafo, se ha introducido un párrafo aclaratorio, sin modificar la numeración de la propia norma internacional; estos párrafos aclaratorios están remarcados alrededor y en letra itálica para su fácil identificación.
- Los elementos de juicio de auditoría válidos y suficientes en relación con las estimaciones contables así como los procedimientos de auditoría que dan respuesta a los riesgos de representación errónea material de las estimaciones contables, establecidos en la NIA 540, son concordantes con la práctica desarrollada en Bolivia lo cual fundamenta la convergencia a la norma internacional.

Se han considerado también sugerencias y correcciones de errores proporcionados por los Consejos Técnicos de los Colegios Departamentales de Auditores, del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, así como las de las instituciones públicas y privadas a las cuales se efectuó la difusión.

SINÓNIMOS Y ACLARACIONES DE LA TERMINOLOGÍA UTILIZADA EN BOLIVIA

REF. Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 540	Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada en Bolivia
8	Evidencia de auditoría persuasiva	Es aquella que permite al auditor eliminar toda duda importante, a pesar de que no es suficiente para ser convincentemente absolutamente.

SOLUCION DE INTERPRETACIONES DIVERSAS

Esta convergencia fue efectuada considerando la versión traducida y editada en el año 2007 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En caso de discrepancia en la traducción o modismos locales, debe acudirse a la versión en inglés que es el idioma oficial del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB).

ESTRUCTURA DE PARRAFOS DE LA NORMA

Las Normas del IAASB contienen principios básicos y procedimientos esenciales (identificados en negritas) junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo o de otro tipo, incluyendo apéndices. Los principios básicos y procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que da guías para su aplicación. Por lo tanto, es necesario, considerar el texto integral de una Norma para entender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales.

FECHA DE VIGENCIA EN BOLIVIA

La Norma de Auditoría NA 540 boliviana (convergencia basada en la Norma Internacional de Auditoría 540) entra en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen el 1° de enero de 2010. Se aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las previsiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.

BORRADOR