

NIA-ES 540. AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

Jesús García Álvaro

*Economista
Auditor de Cuentas*

EXTRACTO

La formulación de los estados financieros supone, entre otras circunstancias, la cuantificación de partidas (activos, pasivos, gastos...) de manera aproximada, al carecer en la fecha de la formulación de la información precisa para hacerlo. La NIA-ES 540 establece la responsabilidad del auditor en la verificación de la razonabilidad de las estimaciones contables contenidas en los estados financieros, así como los procedimientos que debe y puede emplear para ello.

Palabras claves: valor razonable, estimaciones contables y hechos posteriores.

ISA 540. AUDITING ACCOUNTING ESTIMATES, INCLUDING FAIR VALUE ACCOUNTING ESTIMATES, AND RELATED DISCLOSURES

ABSTRACT

The preparation of the financial statements is, among other circumstances, the quantification of items (assets, liabilities, expenses...) approximately, lacking at the time of the formulation of the necessary information to do so. The ISA 540 establishes the responsibility of the auditor in the verification of the reasonableness of the accounting estimates contained in the financial statements, as well as the procedures which should and can be used for this purpose.

Keywords: fair value, accounting estimates and subsequent events.

Sumario

1. Periodo transitorio
2. Comparativa
3. Contenido y análisis de la NIA-ES 540
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Objetivos
 - 3.3. Definiciones
 - 3.4. Requerimientos

1. PERIODO TRANSITORIO

Actualmente nos encontramos en un periodo transitorio en el que siendo de aplicación la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones contables» (Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y la Norma Técnica de Auditoría sobre «Valor razonable» (Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), es necesario abordar el tratamiento que de esta materia realiza la NIA-ES 540, ya que al igual que el resto de las NIA incorporadas al ordenamiento jurídico español, comenzará a aplicarse a los trabajos de auditoría correspondientes a los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2014, y a todos aquellos trabajos de auditoría contratados a partir del 1 de enero de 2015, cualquiera que sea el ejercicio al que se refiera el trabajo contratado. A nivel práctico supone que al ejercicio económico 2013 (si es partido 2013/2014) le seguirán siendo de aplicación las Normas Técnicas de Auditoría actuales, y que las NIA-ES se aplicarán a las auditorías del ejercicio 2014 (si es partido 2014/2015), así como a los trabajos de auditoría de los ejercicios anteriores que se contraten a partir del 1 de enero de 2015.

2. COMPARATIVA

Las actuales normas técnicas que tratan las estimaciones contables y el valor razonable tienen la misma orientación que la NIA-ES 540 que va a sustituirlas. De su lectura conjunta no se observan diferencias sustanciales en el tratamiento de la problemática derivada de la verificación por el auditor de las estimaciones contables incluidas las de valor razonable, en los trabajos de auditoría que realiza. No obstante, la NIA-ES es más prolija en los detalles, especialmente en el apartado aplicativo de la norma.

3. CONTENIDO Y ANÁLISIS DE LA NIA-ES 540

La NIA-ES 540, al igual que el resto de las NIA, dispone de un índice con los apartados en los que está estructurada la norma, que a la sazón son los siguientes:

1. **Introducción:** establece el alcance de la norma y la naturaleza de las estimaciones contables.
2. **Objetivo:** concreta el objetivo de la norma.

3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tienen los auditores en el análisis y tratamiento de las estimaciones contables en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo serán consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 540 aparecen las siguientes definiciones:

- **Estimación contable:** una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación.
- **Estimación puntual o rango del auditor:** cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.
- **Incertidumbre en la estimación:** la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.
- **Sesgo de la dirección:** falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.
- **Estimación puntual de la dirección:** cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
- **Desenlace de una estimación contable:** importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma se plantea como alcance las responsabilidades del auditor en relación con las estimaciones contables (incluidas las de valor razonable) y la información que al respecto deben contener los estados financieros auditados.

En cuanto a la naturaleza de las estimaciones contables, la norma las identifica como partidas de los estados financieros que no pueden cuantificarse con exactitud (pronosticar el desenlace de una operación, valorar una transacción...), lo que obliga a que deban ser estimadas sobre la base

3. **Definiciones:** se concretan y acotan determinados conceptos que aparecen a lo largo de la norma, sin lo cual sería difícil comprender el sentido de lo regulado.
4. **Requerimientos:** son las obligaciones que tienen los auditores en el análisis y tratamiento de las estimaciones contables en los trabajos de auditoría.
5. **Guías de aplicación y notas aclaratorias:** complementan y aclaran el contenido de los apartados anteriores. En el presente artículo serán consideradas en el desarrollo de los apartados anteriores.

Desde un punto de vista didáctico, resulta conveniente comenzar por el apartado relativo a las definiciones, para posteriormente entrar a analizar el resto de los apartados. Así, en la NIA-ES 540 aparecen las siguientes definiciones:

- **Estimación contable:** una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación.
- **Estimación puntual o rango del auditor:** cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.
- **Incertidumbre en la estimación:** la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.
- **Sesgo de la dirección:** falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.
- **Estimación puntual de la dirección:** cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
- **Desenlace de una estimación contable:** importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

3.1. INTRODUCCIÓN

La norma se plantea como alcance las responsabilidades del auditor en relación con las estimaciones contables (incluidas las de valor razonable) y la información que al respecto deben contener los estados financieros auditados.

En cuanto a la naturaleza de las estimaciones contables, la norma las identifica como partidas de los estados financieros que no pueden cuantificarse con exactitud (pronosticar el desenlace de una operación, valorar una transacción...), lo que obliga a que deban ser estimadas sobre la base

de la documentación disponible en ese momento, afectando al grado de incertidumbre y, por lo tanto, a la posibilidad de la existencia de errores intencionados o no (incluido sesgo de la dirección), sin que la existencia de una diferencia entre la estimación contable y la posterior cuantificación definitiva tenga que ser considerada, en principio, como un error de los estados financieros.

3.2. OBJETIVOS

El objetivo de la norma es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de la información y cuantificación de las estimaciones contables contenidas en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

A la hora de valorar los riesgos de la entidad auditada, el auditor debe tener en cuenta la posibilidad de que existan riesgos de incorrección material asociados a las estimaciones contables y, por lo tanto, debe considerarlos en el momento de establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a utilizar.

En dicha valoración, el auditor debe tener en cuenta los siguientes aspectos, que vienen exhaustivamente tratados en los aplicativos de la norma:

- Las exigencias que sobre las estimaciones contables tenga establecidas el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad que se está auditando (condiciones de reconocimiento de la estimación, métodos de medición de la estimación, información a facilitar en los estados financieros sobre la estimación...).
- El procedimiento seguido por la entidad auditada en la identificación y cuantificación de las operaciones, hechos y condiciones que dan lugar a las estimaciones (método empleado o cambio de este, controles internos sobre la razonabilidad de la estimación, empleo de expertos independientes, hipótesis de partida, grado de incertidumbre en la cuantificación de la estimación...).
- La razonabilidad de las estimaciones efectuadas en ejercicios anteriores por la entidad.

Si como consecuencia de la valoración efectuada el auditor concluye que existe riesgo significativo de que la estimación esté inadecuadamente cuantificada o informada en los estados financieros, debe verificar si el reconocimiento, medición e información de la estimación está en consonancia con lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que le resulta aplicable y si los métodos empleados por la entidad en la cuantificación o información facilitada son adecuados y congruentes con los empleados en el ejercicio anterior.

El auditor deberá realizar la verificación indicada mediante la aplicación de uno o varios de los procedimientos establecidos en la propia norma (análisis de hechos posteriores, revisión de métodos e hipótesis empleados por la entidad en la determinación de la estimación, eficacia de los controles de la entidad sobre la estimación, recálculo de la estimación por el propio auditor o utilización de expertos...), sopesando la posible existencia de sesgos derivados de la dirección de la entidad en el reconocimiento, medición e información de la estimación correspondiente.

Finalmente la norma exige al auditor que el trabajo de auditoría contenga:

- a) Manifestaciones escritas de la dirección, y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad, sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables.

Asimismo, si hubiera estimaciones contables no reconocidas ni informadas en los estados financieros, se pueden incluir manifestaciones de la dirección, bien sobre la adecuación de las bases tenidas en cuenta para concluir que no se cumplen los criterios para su reconocimiento o información, o bien sobre la no procedencia de la presunción establecida relativa a la utilización del valor razonable, respecto de aquellas estimaciones contables no medidas o informadas a valor razonable, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Normalmente todas las manifestaciones escritas vendrán recogidas en uno o varios apartados de la carta de manifestaciones que el auditor debe obtener en cada trabajo de auditoría que realiza.

- b) La documentación que soporta sus conclusiones sobre la razonabilidad cuantitativa y cualitativa (información facilitada en los estados financieros) de las estimaciones contables asociadas a riesgos significativos y, en su caso, de los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en la cuantificación o información facilitada sobre las estimaciones contables de los estados financieros.

de la documentación disponible en ese momento, afectando al grado de incertidumbre y, por lo tanto, a la posibilidad de la existencia de errores intencionados o no (incluido sesgo de la dirección), sin que la existencia de una diferencia entre la estimación contable y la posterior cuantificación definitiva tenga que ser considerada, en principio, como un error de los estados financieros.

3.2. OBJETIVOS

El objetivo de la norma es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de la información y cuantificación de las estimaciones contables contenidas en los estados financieros auditados, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.

3.3. DEFINICIONES

Este apartado ha sido objeto de tratamiento anteriormente, por lo que hay que remitirse a lo ya indicado.

3.4. REQUERIMIENTOS

A la hora de valorar los riesgos de la entidad auditada, el auditor debe tener en cuenta la posibilidad de que existan riesgos de incorrección material asociados a las estimaciones contables y, por lo tanto, debe considerarlos en el momento de establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a utilizar.

En dicha valoración, el auditor debe tener en cuenta los siguientes aspectos, que vienen exhaustivamente tratados en los aplicativos de la norma:

- Las exigencias que sobre las estimaciones contables tenga establecidas el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad que se está auditando (condiciones de reconocimiento de la estimación, métodos de medición de la estimación, información a facilitar en los estados financieros sobre la estimación...).
- El procedimiento seguido por la entidad auditada en la identificación y cuantificación de las operaciones, hechos y condiciones que dan lugar a las estimaciones (método empleado o cambio de este, controles internos sobre la razonabilidad de la estimación, empleo de expertos independientes, hipótesis de partida, grado de incertidumbre en la cuantificación de la estimación...).
- La razonabilidad de las estimaciones efectuadas en ejercicios anteriores por la entidad.

Si como consecuencia de la valoración efectuada el auditor concluye que existe riesgo significativo de que la estimación esté inadecuadamente cuantificada o informada en los estados financieros, debe verificar si el reconocimiento, medición e información de la estimación está en consonancia con lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que le resulta aplicable y si los métodos empleados por la entidad en la cuantificación o información facilitada son adecuados y congruentes con los empleados en el ejercicio anterior.

El auditor deberá realizar la verificación indicada mediante la aplicación de uno o varios de los procedimientos establecidos en la propia norma (análisis de hechos posteriores, revisión de métodos e hipótesis empleados por la entidad en la determinación de la estimación, eficacia de los controles de la entidad sobre la estimación, recálculo de la estimación por el propio auditor o utilización de expertos...), sopesando la posible existencia de sesgos derivados de la dirección de la entidad en el reconocimiento, medición e información de la estimación correspondiente.

Finalmente la norma exige al auditor que el trabajo de auditoría contenga:

- a) Manifestaciones escritas de la dirección, y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad, sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables.

Asimismo, si hubiera estimaciones contables no reconocidas ni informadas en los estados financieros, se pueden incluir manifestaciones de la dirección, bien sobre la adecuación de las bases tenidas en cuenta para concluir que no se cumplen los criterios para su reconocimiento o información, o bien sobre la no procedencia de la presunción establecida relativa a la utilización del valor razonable, respecto de aquellas estimaciones contables no medidas o informadas a valor razonable, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Normalmente todas las manifestaciones escritas vendrán recogidas en uno o varios apartados de la carta de manifestaciones que el auditor debe obtener en cada trabajo de auditoría que realiza.

- b) La documentación que soporta sus conclusiones sobre la razonabilidad cuantitativa y cualitativa (información facilitada en los estados financieros) de las estimaciones contables asociadas a riesgos significativos y, en su caso, de los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en la cuantificación o información facilitada sobre las estimaciones contables de los estados financieros.