

Auditoría de estimaciones contables en el entorno actual cambiante derivado de la COVID-19

Esta publicación ha sido preparada para destacar las áreas clave en las que poner el foco ante el entorno actual cuando se aplican procedimientos de auditoría relacionados con estimaciones contables y la correspondiente información a revelar de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría™ (ISA™).

Esta publicación no modifica ni sustituye a las NIA, cuyos textos son los únicos oficiales. La lectura de este documento no sustituye la lectura de las NIA.

Los preparadores, los responsables del gobierno de la entidad y los usuarios de los estados financieros pueden encontrar esta publicación de utilidad para conocer las responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Se puede encontrar más material de apoyo relacionado con las [implicaciones de la pandemia de COVID-19 en la información financiera](#) en el sitio web de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)¹.

La publicación está basada en los requerimientos y orientaciones incluidos en la NIA 540 (Revisada), que es aplicable a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019. Los auditores que lleven a cabo auditorías según la previa NIA 540 (por ejemplo, en el caso de auditorías con fecha de cierre junio 2020) también pueden encontrar esta publicación útil en las actuales circunstancias, ya que la NIA 540 (Revisada) amplía la norma anterior. Por ejemplo, la NIA 540 (Revisada) incluye requerimientos más detallados y material de aplicación relacionado con métodos (incluidos modelos), hipótesis y datos, y la consideración de los factores de riesgo inherente que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en una estimación contable.

La pandemia de la COVID-19 tiene un impacto generalizado en la economía, los mercados y en las empresas, generando una volatilidad significativa y una incertidumbre considerable. En estas circunstancias impredecibles, los auditores necesitarán poner el foco en el impacto potencial de esa volatilidad e incertidumbre cuando auditen estimaciones contables.

Las responsabilidades de la dirección con relación a las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

La dirección es responsable del reconocimiento y medición de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Los marcos de información financiera a menudo requieren información prospectiva como base para el reconocimiento y medición o revelación de información en los estados financieros. Por ello, las estimaciones contables son una parte fundamental de los estados financieros de muchas entidades.

Dadas las incertidumbres relacionadas con la pandemia de COVID-19, es probable que sea más difícil para la dirección determinar las hipótesis y obtener los datos utilizados para desarrollar estimaciones

¹ En la web de IFAC también puede encontrarse información acerca de [consideraciones de auditoría](#) que surgen como resultado de la pandemia de la COVID-19.

contables, en concreto, los flujos de efectivo futuros. El impacto sobre el entorno empresarial y las economías globales de la pandemia de COVID-19 también puede tener como resultados desencadenantes de la realización de pruebas de deterioro.

Las responsabilidades del auditor con relación a las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

LA NIA 540 (Revisada)² establece los requerimientos aplicables a los auditores cuando auditan estimaciones contables y la correspondiente información a revelar. Dado el entorno actual, es probable que sean necesarios procedimientos adicionales o más sólidos para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Teniendo en cuenta el mayor juicio profesional que necesita aplicar la dirección, al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría con respecto a las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, la aplicación del escepticismo profesional y su demostración por el auditor es fundamental para respaldar sus conclusiones.

Esta Alerta del personal para el ejercicio de la auditoría se centra en las siguientes áreas:

- Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas;
- identificación y valoración de los riesgos de incorrección material;
- respuesta a los riesgos valorados de incorrección material;
- información a revelar;
- implicaciones para el informe de auditoría y
- sesgo de la dirección y fraude.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas



Los apartados 13-15 de la NIA 540 (Revisada) describen los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas requeridas para las estimaciones contables. Estos apartados hacen referencia y amplían la manera en que debe aplicarse la NIA 315 (Revisada)³. En la siguiente tabla se destacan algunas cuestiones en las que el auditor puede querer centrarse al llevar a cabo la valoración del riesgo y las actividades relacionadas para las estimaciones contables.

Cuestión relevante	Ejemplos
Factores normativos (NIA 540 (Revisada), apartado 13(c))	Como resultado de la pandemia de COVID-19 pueden darse: <ul style="list-style-type: none"> • Cambios temporales en el marco normativo que pueden tener que ser conocidos y considerado el consiguiente impacto. Por ejemplo, el Banco Central Europeo ha relajado, de manera temporal, los requerimientos de capital de forma que los bancos puedan ayudar a que los mercados funcionen correctamente durante el brote de COVID-19.

² NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16

³ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*

Cuestión relevante	Ejemplos
	<ul style="list-style-type: none"> • Iniciativas con soluciones sostenibles dirigidas a deudores en dificultades. • Cambios en las fechas de presentación de informes de entidades, las cuales pueden también ampliar el periodo en que el auditor debe considerar los hechos posteriores al cierre. Los cambios en las hipótesis durante este periodo pueden tener un impacto en los importes o información a revelar relacionados con las estimaciones contables.
<p>Métodos relevantes⁴, hipótesis⁵ o datos⁶ y la necesidad de introducir cambios en ellos</p> <p>(NIA 540 (Revisada), apartado 13(h)(ii))</p>	<p>En el entorno actual, es probable que los auditores puedan tener que considerar si la dirección ha evaluado el seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores y, en caso contrario, si las hipótesis y datos utilizados siguen siendo adecuados.</p> <p>A la luz del entorno cambiante, las siguientes cuestiones son aspectos destacados que el auditor puede querer considerar:</p> <p><i>Métodos⁷</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Si el modelo se ha modificado o ajustado adecuada y oportunamente a los cambios del mercado o de otras condiciones. Debido al entorno cambiante, los modelos utilizados con anterioridad pueden ya no ser adecuados; • Si se han llevado o deberían haberse llevado a cabo nuevos ajustes al resultado del modelo; • Si los ajustes al resultado del modelo son adecuados en función de las circunstancias de conformidad con el marco de información financiera aplicable; <p><i>Hipótesis⁸</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Los fundamentos de la selección de las hipótesis por parte de la dirección; Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis;

⁴ Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

⁵ Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros.

⁶ Los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad.

⁷ NIA 540 (Revisada), apartado A39

⁸ NIA 540 (Revisada), apartado A40

Cuestión relevante	Ejemplos
	<ul style="list-style-type: none"> • El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras; • En su caso, cómo determina la dirección que las hipótesis se aplican de manera congruente en otras áreas de los estados financieros y <p><i>Datos⁹</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados. Debido a la pandemia de COVID-19, los datos utilizados en periodos anteriores pueden ya no ser adecuados. Por ejemplo, la dirección puede utilizar, generalmente, el histórico de insolvencias sobre un gran grupo de cuentas a cobrar para estimar las insolvencias esperadas en sus cuentas a cobrar. Estos datos pueden ya no ser adecuados ya que no reflejan las condiciones económicas actuales. Por lo tanto, la dirección puede tener que utilizar otros datos distintos o ajustar los resultados del modelo (tal y como se ha descrito anteriormente).
<p>Conocimiento de los controles (NIA 540 (Revisada) apartado 13(i))</p>	<p>Aunque las empresas pueden operar de diferentes maneras para adaptarse al entorno actual, al auditor se le exige conocer el entorno de control relevante para la auditoría. Ello incluye, cuando sea aplicable, los controles relevantes sobre los procesos de la dirección para la realización de estimaciones contables, por ejemplo, si se han llevado a cabo cambios en los controles relacionados con la revisión y aprobación de las estimaciones contables.</p> <p>Si la dirección ha diseñado nuevos controles relevantes para la auditoría, o si estos controles han cambiado, se requiere al auditor que evalúe su diseño y determine si se han implementado.</p>
<p>Cualificaciones o conocimientos especializados del equipo de auditoría (NIA 540 (Revisada), apartado 15)</p>	<p>Como resultado de la pandemia de COVID-19, el auditor puede determinar que el equipo de auditoría requiere unas cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, el auditor puede requerir la ayuda de un experto en valoración debido a que las condiciones actuales pueden indicar que los promedios del sector o los resultados históricos ya no son adecuados o pueden necesitar ser complementados con otra información para evaluar las hipótesis de la dirección utilizadas en un modelo de valoración (por ejemplo i, tasas de descuento).</p> <p>La NIA 540 (Revisada), en su apartado A61, describe cuestiones que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere poseer cualificaciones o conocimientos especializados.</p>

⁹ NIA 540 (Revisada), apartado A44

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material



La NIA 540 (Revisada), en sus apartados 16 -17, describe la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables. Estos párrafos se refieren y amplían el contenido acerca de cómo debe aplicarse la NIA 315 (Revisada) con relación a las estimaciones contables. En función de la naturaleza de la estimación contable, es probable que el grado de incertidumbre en el resultado de los hechos o condiciones que subyacen a las hipótesis significativas y la falta disponibilidad de datos observables afecten al trabajo del auditor relativo a las estimaciones contables.

La NIA 540 (Revisada) incluye factores de riesgo inherente para ayudar al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material, los cuales incluyen:

- la incertidumbre en la estimación;
- la complejidad y
- la subjetividad¹⁰.

Los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables en un grado mayor o menor y pueden ayudar al auditor a valorar el riesgo inherente en el espectro de riesgo inherente. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En el entorno actual, el efecto de los factores de riesgo inherente puede aumentar y puede tener como resultado el que algunos riesgos inherentes identificados tengan una valoración mayor, lo cual, a su vez, influirá en lo convincente que deba ser la evidencia de auditoría para responder a los riesgos valorados.

Al valorar los riesgos de incorrección material, el auditor puede también considerar si los riesgos identificados previamente son ahora riesgos significativos¹¹ a la luz de las actuales circunstancias.

En la siguiente tabla se destaca, para cada uno de estos factores de riesgo inherente, cuestiones que el auditor puede querer considerar debido a la pandemia de COVID-19, y puede ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Factor de riesgo inherente	Cuestiones a considerar
Incertidumbre en la estimación (NIA 540 (Revisada), apartado 16(a))	<p>Como la trayectoria y duración prevista de la pandemia de COVID-19 es incierta, puede existir un amplio rango de resultados posibles lo cual puede generar un mayor grado de incertidumbre en la estimación.</p> <p>En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. En otros casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 540 (Revisada), en sus apartados A74</p>

¹⁰ NIA 540 (Revisada), apartado 16

¹¹ Si se determina que un riesgo es significativo, existen procedimientos adicionales a llevar a cabo incluido trabajo sobre los controles relevantes para la auditoría y comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad.

Factor de riesgo inherente	Cuestiones a considerar
	y A75, establece requerimientos y proporciona orientaciones adicionales para estos casos.
Complejidad (NIA 540 (Revisada), apartado 16(b))	<p>El grado en que la estimación contable está sujeta a complejidad puede verse afectada por la pandemia de COVID-19 de diferentes maneras:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Por paquetes de apoyo gubernamentales u otros cambios en las disposiciones legales o reglamentarias introducidas que pueden tener como resultado cambios en la medición de la estimación contable. • Por cambios en los términos de los contratos relacionados con la estimación contable. • Por el uso de un modelo distinto para hacer la estimación contable debido a la disponibilidad de hipótesis observables. • Por acuerdos de financiación complejos en los que la entidad puede entrar para apoyar su capacidad de continuar como empresa en funcionamiento. • Por un nuevo modelo que puede ser necesario desarrollar para las circunstancias actuales.
Subjetividad (NIA 540 (Revisada), apartado 16(b))	<p>La incertidumbre en la estimación origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Cuando el grado de incertidumbre en la estimación aumenta, también lo hace el grado de subjetividad. La pandemia de COVID-19 ha tenido como consecuencia un incremento en la subjetividad relacionada con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hipótesis con un periodo de pronóstico amplio. • Hipótesis basadas en datos no observables actualmente. • Hipótesis basadas en datos tan volátiles que no son fiables. • Saldos sobre los que es difícil hacer pronósticos fiables acerca del futuro. <p>Algunos ejemplos de estimaciones contables que más probablemente se vean afectadas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deterioro del fondo de comercio, activos no financieros (por ejemplo, intangibles) y activos financieros (por ejemplo cuentas a cobrar). • Valor razonable de los activos financieros (por ejemplo, inversiones y cuentas a cobrar). • Valor razonable de los pasivos financieros. • Pasivos por reestructuración. • Porcentaje de finalización de los contratos de construcción. • Recuperabilidad de los saldos por impuestos diferidos. • Activos y pasivos por pensiones.

Factor de riesgo inherente	Cuestiones a considerar
	<ul style="list-style-type: none"> Obligaciones por arrendamientos. <p>Si existe un alto grado de incertidumbre, es probable que la estimación contable sea más susceptible de sesgo de la dirección (véase la sección relativa a «Sesgo de la dirección y fraude» más adelante).</p>

Además de las cuestiones anteriores, el auditor puede considerar:

- Si las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas. Por ejemplo, incluso si la recuperabilidad de las cuentas a cobrar no se hubiera considerado un posible riesgo de incorrección material, los deudores pueden no poder hacer frente a los pagos a tiempo en el entorno actual. Por consiguiente, los auditores pueden tener que volver a valorar las valoraciones previas de los riesgos de incorrección material relacionados.
- Si, basándose en la consideración revisada de los riesgos valorados, se necesita modificar la estrategia global y plan de auditoría y, por lo tanto, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos de auditoría posteriores. El auditor puede también comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de estas cuestiones¹².

Respuestas a riesgos valorados de incorrección material



La NIA 540 (Revisada), en sus apartados 18-30, trata las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en las estimaciones contables. Estos párrafos se refieren y amplían el contenido acerca de cómo debe aplicarse la NIA 330¹³ con relación a las estimaciones contables. La NIA 540 (Revisada) identifica las siguientes estrategias de comprobación:

- Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría;
- Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable;
- Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor.

Debido a los efectos de la pandemia de COVID-19 pueden existir más ocasiones en las que el trabajo de auditoría se retrase (por ejemplo, debido a la ampliación de los plazos para la presentación de informes o con relación al acceso a la información que se utiliza como evidencia de auditoría) y, por tanto, la evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede estar disponible más fácilmente. Adicionalmente, la pandemia puede tener un impacto en las dos últimas estrategias de comprobación ya que dichos enfoques requieren que el auditor aplique procedimientos sobre los métodos, hipótesis o datos utilizados para hacer la estimación contable. La tabla siguiente destaca algunas de las cuestiones que el auditor puede querer considerar a la luz del entorno actual.

¹² Véase la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A26.

¹³ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

Relevante Cuestión	Cuestión a considerar
Métodos (NIA 540 (Revisada), apartado 23)	<ul style="list-style-type: none"> • Si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad. Los métodos utilizados en años anteriores pueden ya no ser adecuados debido al cambio en las circunstancias. • si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias. • En su caso, si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera y son adecuados a las circunstancias. Dadas las circunstancias actuales, la dirección puede tener que realizar ajustes diferentes o en mayor número que en años anteriores. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (véase la sección sobre «Sesgo de la dirección y fraude» más adelante).
Hipótesis significativas (NIA 540 (Revisada), apartado 24)	<ul style="list-style-type: none"> • Si las hipótesis significativas son adecuadas dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad. Algunas cuestiones específicas para su consideración son: <ul style="list-style-type: none"> ○ El tratamiento de si las hipótesis significativas son adecuadas. Ello puede ser especialmente difícil en este entorno, por ejemplo, los ingresos y flujos de efectivo previstos pueden ser altamente inciertos y el camino a la recuperación poco claro (especialmente en algunos sectores). Estas hipótesis pueden extenderse sobre múltiples saldos (por ejemplo, los ingresos previstos pueden ser pertinentes para las pruebas de deterioro y el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos). ○ La obtención de un análisis de sensibilidad proporcionado por la dirección, que puede facilitar al auditor un conocimiento del rango de posibles resultados utilizando hipótesis alternativas y de si la dirección ha optado por un escenario «optimista» o «pesimista». Dada la incertidumbre generada por la pandemia del COVID-19, un análisis de sensibilidad puede ser especialmente importante para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas sobre la estimación contable y el impacto que pueda tener en la posición financiera de la entidad. • Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las utilizadas en otras estimaciones contables. • En su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. Ello puede ser especialmente importante en las actuales circunstancias ya que algunas vías de actuación pueden estar sometidas a restricciones por el gobierno y la entidad puede

Relevante Cuestión	Cuestión a considerar
	carecer de la liquidez, o del acceso a la liquidez, necesaria para considerar adoptar otras vías de actuación.
Datos (NIA 540 (Revisada), apartado 25)	<ul style="list-style-type: none"> • Si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> ○ Los contratos se consideran datos a los efectos de la NIA 540 (Revisada). En el entorno actual, las entidades pueden renegociar los términos de los contratos y acuerdos existentes. Algunos ejemplos incluyen los contratos con clientes, acuerdos de compensación con empleados, arrendamientos y los términos de muchos activos y pasivos financieros. ○ La dirección puede tener que utilizar diferentes fuentes de datos debido al entorno. En estas circunstancias, el auditor puede considerar la relevancia y fiabilidad de dichas fuentes de datos. ○ La estimación contable puede depender de datos que no son fácilmente observables debido a los efectos de la pandemia. • Si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección. El auditor puede considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados relacionados con términos legales o contractuales complejos para entender e interpretar el contrato. El auditor puede también inspeccionar el contrato subyacente para considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Como resultado de la pandemia de COVID-19:

- Puede ser más difícil para la dirección conocer y tratar la incertidumbre en la estimación a través de la selección de una estimación puntual y del desarrollo de la correspondiente información a revelar. Ello también puede tener como resultado dificultades para los auditores ya que la NIA 540 (Revisada) requiere la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para tratar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación¹⁴. La NIA 540 (Revisada) describe las responsabilidades del auditor cuando a su juicio, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para tratar la incertidumbre en la estimación¹⁵.
- Pueden existir otras situaciones en las que el tamaño del rango del auditor es un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto ya que la incertidumbre en la estimación es mayor. Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango. En tales circunstancias, la importancia de la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación también aumenta

¹⁴ NIA 540 (Revisada), apartados 26, A109 – A114

¹⁵ NIA 540 (Revisada) apartado 27

(véase también la sección sobre las consideraciones del auditor acerca de la información a revelar más adelante)¹⁶.

La dirección debe valorar (y el auditor evaluar) qué información se conocía a la fecha del estado financiero para determinar si son necesarios ajustes a las estimaciones contables o si se requiere revelar información. Para obtener más información sobre hechos posteriores al cierre puede referirse a: [IAASB Staff Audit Practice Alert “Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19.”](#)

Información a revelar



La NIA 540 (Revisada) incluye requerimientos sobre la información a revelar en tres lugares: En el apartado 31 se trata toda la información a revelar relacionada con las estimaciones contables distinta a la relativa a la incertidumbre en la estimación. En los apartados 26(a) y 29(b) se trata la información a revelar relacionada con la incertidumbre en la estimación.

No se puede enfatizar lo suficiente la importancia de una información a revelar sólida sobre las estimaciones contables en el entorno actual. La información a revelar ayudará a los usuarios de los estados financieros a conocer la naturaleza, grado de volatilidad e incertidumbre de los importes relevantes cuyas variables son difíciles de predecir.

Cuando el tamaño del auditor es un múltiplo de la materialidad, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces¹⁷.

La NIIF 7¹⁸ también requiere la revelación de información cualitativa y cuantitativa relacionada con el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado. Como parte de las consideraciones del auditor en la obtención de evidencia de auditoría sobre la información a revelar, este tipo de información a revelar está muy relacionada con el trabajo sobre estimaciones contables y también deben considerarse a la luz de los requerimientos mejorados incluidos en la NIA 540 (Revisada). Por ejemplo, el riesgo de crédito de una entidad puede haber cambiado significativamente porque las contrapartes no han cumplido sus obligaciones debido, por ejemplo, a que se han visto afectadas por restricciones impuestas por los gobiernos u otras condiciones comerciales adversas. El riesgo de liquidez puede cambiar debido a que los bancos pueden ser más prudentes a la hora de conceder préstamos y el riesgo de mercado puede haber cambiado debido a las fluctuaciones de los tipos de interés.

La NIA 540 (Revisada)¹⁹ también destaca que, en algunas circunstancias, puede ser necesaria información a revelar adicional a la exigida explícitamente por el marco de información financiera para lograr una presentación fiel. En el entorno actual puede ser necesaria información a revelar adicional que no hubieran sido necesarias antes de la pandemia.

¹⁶ NIA 540 (Revisada), apartado A125

¹⁷ NIA 540 (Revisada), apartado A125

¹⁸ Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar*

¹⁹ NIA 540 (Revisada), apartado A112

Implicaciones para el informe de auditoría



El documento: [IAASB Staff Audit Practice Alert “Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19”](#) incluye orientaciones para el auditor acerca de la consideración de la COVID-19 en el informe de auditoría. Entre otras cuestiones, el documento destaca que si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701²⁰. Dado que el grado de incertidumbre, complejidad y subjetividad puede ser mayor por los efectos de la pandemia de COVID-19, es probable que aumente el número de áreas de los estados financieros que pueden observar un aumento de los juicios del auditor.

El documento del IAASB Staff Audit Practice Alert: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19 también destaca que, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)²¹ el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis en su informe de auditoría para llamar la atención a los usuarios sobre una cuestión que, a juicio del auditor, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios entiendan los estados financieros. Por ejemplo, cuando la NIA 701 no es aplicable, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis para llamar la atención sobre una cuestión relativa a una estimación contable (o a la correspondiente información a revelar) que es fundamental para que los usuarios entiendan la volatilidad e incertidumbre en la estimación contable.

La pandemia de COVID-19 ha puesto a prueba la manera en que los auditores obtienen evidencia de auditoría. Con relación a las estimaciones contables, puede ser más difícil obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con los datos, hipótesis y métodos utilizados para realizar la estimación contable. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a que, por ejemplo, la dirección ha podido utilizar datos que no son fiables y no existe otra forma adecuada de obtener la evidencia de auditoría necesaria, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)²².

Sesgo de la dirección y fraude



Todas las estimaciones contables están sujetas a un cierto grado de incertidumbre en la estimación, lo cual da lugar a subjetividad. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y, en consecuencia, a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no.²³ Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

Debido a la pandemia de COVID-19 el grado en que las estimaciones contables se ven afectadas por la subjetividad puede ser más elevado ya que existe, por ejemplo, incertidumbre acerca del tiempo que durará la pandemia y de la naturaleza y extensión de su impacto. Por lo tanto, la evaluación por el auditor de los

²⁰ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²¹ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

²³ El sesgo de la dirección se define en las NIA como: «La falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información».

posibles indicadores de la existencia de sesgo de la dirección puede ser más crítica que antes de la pandemia. Al evaluar los posibles indicadores de sesgo de la dirección²⁴, el auditor puede considerar que el sesgo de la dirección puede ser distinto al anterior a la pandemia. Por ejemplo, antes de la pandemia la dirección puede haberse visto sesgada de manera no intencionada para alcanzar un objetivo de beneficio deseado. Ello puede haber cambiado en el entorno actual ya que, por ejemplo, la dirección puede estar sesgada (de manera intencionada o no) por la necesidad de cumplir los requerimientos para acceder a los paquetes de ayuda gubernamentales.

Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección también pueden constituir un factor de riesgo de fraude (en el caso de un sesgo intencionado) y pueden llevar al auditor a realizar procedimientos de auditoría distintos y más sólidos.

Fraude

La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar tales estimaciones o hipótesis relacionadas de manera intencionada. Por ejemplo, la dirección puede exagerar los flujos de efectivo futuros para evitar un deterioro de los activos de la entidad. En el entorno actual, es probable que los auditores vayan a tener que centrarse en los cálculos de deterioro realizados por la entidad, en particular los datos utilizados en dichos cálculos, debido a la mayor subjetividad asociada a dichos datos.

La dirección puede tener incentivos para alcanzar determinados objetivos financieros u operativos. En el entorno actual, existe una mayor posibilidad de que algunas entidades incumplan los términos de préstamos debido a cambios en los ratios o en los objetivos, por ejemplo, porque el valor de los activos en relación con los pasivos actuales haya cambiado. La dirección puede presentar de manera incorrecta la posición financiera de forma que no se incumplan los términos por el impacto que ello pudiera tener en la entidad.

El riesgo de incorrección material debida a fraude puede también ser mayor debido a que los controles de la entidad no están operando eficazmente debido, por ejemplo, a que los empleados trabajan en remoto y el sistema de control interno no se ha ajustado adecuadamente al nuevo entorno de trabajo. Si existe un mayor riesgo de incorrección material debido al fraude, el auditor deberá considerar si son necesarios cambios y si debe aplicar procedimientos de auditoría diferentes y más sólidos.

²⁴ El apartado A134 de la NIA 540 (Revisada) incluye varios ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Otros recursos

Para acceder a más recursos recopilados por el personal del IAASB, incluidas otras Alertas del personal para el ejercicio de la auditoría, relacionadas con la COVID-19 diríjase a la [web del IAASB](#).

Global COVID-19



Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en Fase de Consulta, Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB® son publicadas por IFAC® y están sujetas a derechos de autor.

Copyright © abril 2020 por la IFAC Todos los derechos reservados Esta publicación puede ser descargada para uso personal y no comercial (es decir, para referencia profesional o investigación) en www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas comerciales de la IFAC o marcas comerciales registradas y de servicio de la IFAC en USA y otros países.

Para información sobre marcas comerciales y permisos, diríjase a permissions o contacte con permissions@ifac.org.

Esta Alerta del personal para el ejercicio de la auditoría: Auditoría de estimaciones contables en el entorno actual cambiante derivado de la COVID-19 del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, publicada por la Federación Internacional de Contadores en junio de 2020 en inglés ha sido traducida al español por el ICJCE en octubre de 2020 y se utiliza con permiso de la IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es el publicado en inglés. La IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma.

Texto en inglés de Alerta del personal para el ejercicio de la auditoría: Auditoría de estimaciones contables en el entorno actual cambiante derivado de la COVID-19 © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de Alerta del personal para el ejercicio de la auditoría: Auditoría de estimaciones contables en el entorno actual cambiante derivado de la COVID-19 © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original Staff Audit Practice Alert: *Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19.*

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