

NIA 540 (Revisada) y modificaciones de concordancia y consecuentes

Este resumen proporciona una visión general de los cambios que el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha introducido con la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y de las modificaciones de concordancia y consecuentes

Objetivos proyecto:

Los objetivos del proyecto eran:

- Revisar la NIA 540 para establecer unos requerimientos más sólidos y un material de aplicación adecuadamente detallado para promover la calidad de la auditoría llevando a los auditores a aplicar procedimientos de auditoría adecuados con relación a las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar. Estas revisiones también quieren enfatizar la importancia de la aplicación adecuada del escepticismo profesional cuando se auditan estimaciones contables.
- Determinar si se deben desarrollar guías no obligatorias y material de apoyo, como por ejemplo, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría; publicaciones de los servicios técnicos, actualizaciones del proyecto u otro material.

Fecha de entrada en vigor:

Auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

Para más información:

Visite la web del IAASB en www.iaasb.org.

Traducido por:

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Este material de apoyo *En breve: NIA 540 (Revisada) y modificaciones de concordancia y consecuentes* del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento IAASB, publicado por la Federación Internacional de Contadores en octubre de 2018 en inglés, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en enero de 2020 y se reproduce con el 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 *En breve: NIA 540 (Revisada) y modificaciones de concordancia y consecuentes* © 2018 por la IFAC. Todos los derechos reservados.
Texto en español de *En breve: NIA 540 (Revisada) y modificaciones de concordancia y consecuentes* © 2020 por la IFAC. Todos los derechos reservados.
Título original *At a Glance: ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments*.

¿Por qué cambiar la norma del IAASB sobre estimaciones contables?

Los cambios en las normas de información financiera han incrementado la importancia y visibilidad de las estimaciones contables para los usuarios de los estados financieros. La versión anterior de la NIA 540 se redactó antes de los recientes cambios en la contabilidad de las pérdidas crediticias esperadas y las normas revisadas sobre contratos de seguros, reconocimiento de ingresos y arrendamientos. Estos cambios, junto con los hallazgos de las inspecciones que critican la calidad de las auditorías con relación a las estimaciones contables, llevaron al IAASB a abordar esta área tan compleja para mejorar la calidad de la auditoría.

¿Cuáles son los temas de interés público que se abordan en la revisión de la NIA 540?

La NIA 540 (Revisada) aborda los siguientes temas de interés público:

- **Los riesgos de auditoría están evolucionando debido a un entorno empresarial más complejo.** Los marcos de información financiera siguen evolucionando, los juicios de la dirección y la información prospectiva es cada vez más común y la importancia de la información a revelar sigue aumentando. Los reguladores del sector financiero están preocupados por los complejos procesos empresariales que se basan en la tecnología y en la necesidad de comprobar la eficacia operativa de los controles cuando se auditan las estimaciones contables.
- **Promocionar la mejora en la aplicación del escepticismo profesional.** Los hallazgos de los inspectores de auditoría han generado una preocupación significativa acerca de la calidad de la auditoría de las estimaciones contables y la necesidad de abordar este tema a través de la promoción de una mentalidad escéptica entre los auditores más independiente y exigente.



- **Alcanzar beneficios para el interés público a través de una mejor comunicación y transparencia.** Gobierno, información y regulación pueden mejorarse a través de un diálogo bidireccional entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las estimaciones complejas y de aquellas con una elevada incertidumbre en la estimación. Adicionalmente, la comunicación con reguladores o supervisores prudenciales y la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 pueden estar justificadas en ciertas circunstancias.

¿Cuáles son las mejoras clave a la norma del IAASB sobre estimaciones contables?

El cada vez más complejo entorno empresarial y los cambios en las prácticas contables significa que el auditor necesita un enfoque más sólido para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material por las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar. Las mejoras de la NIA 540 (Revisada) tienen como objetivo seguir el ritmo de un mercado cambiante.

Mejoras clave

El IAASB ha introducido las siguientes mejoras clave en la NIA 540 (Revisada):

- Reconoce de manera explícita **el espectro de riesgo inherente** (apartado 4) sobre la base de conceptos ya existentes en las NIA 200, NIA 315 (Revisada) y NIA 330 para impulsar la graduación.
- Introduce el concepto de **factores de riesgo inherente**, incluyendo no solo la incertidumbre en la estimación sino también la complejidad, subjetividad y otros (apartados 2, 4 y 16).
- Mejora los procedimientos de **valoración del riesgo** relacionados con la obtención de un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno (apartado 13).
- Introduce una **valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control** para las estimaciones contables (apartado 16).
- Enfatiza la importancia de las decisiones del auditor acerca de los **controles** relacionados con las estimaciones contables al resaltar los requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) y de la NIA 330 (apartados 19 y 20).
- Introduce requerimientos **basados en objetivos acerca del trabajo** sobre métodos (incluido, concretamente, cuando se trata de modelos complejos), datos e hipótesis, para el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material (apartados 7, 19, 22 a 25).
- Mejora el requerimiento de **«mantener la distancia»** al añadir la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida con relación a las estimaciones contables, incluida tanto la evidencia corroborativa como la contradictoria (apartados 33 a 35)
- Mejora los requerimientos sobre **información a revelar** en relación a la obtención de evidencia acerca de si la correspondiente información a revelar es «razonable» (apartados 26(b), 29(b) y 31)
- Incluye un nuevo requerimiento de considerar cuestiones sobre las estimaciones contables cuando **se comunican con los responsables del gobierno de la entidad** (apartado 38).
- **Guía de aplicación** nueva y mejorada.
- Con respecto a las **fuentes de información externa**, se han introducido modificaciones de concordancia y consecuentes a las definiciones, requerimientos y guía de aplicación de la NIA 500.

¿Cómo mejora la aplicación del escepticismo profesional la NIA 540 (Revisada) y cómo se gradúa?

Los hallazgos de las inspecciones han generado una preocupación significativa acerca de la calidad de la auditoría de las estimaciones contables y la necesidad de abordar este tema a través de la promoción de una mentalidad escéptica más independiente y exigente. La NIA 540 (Revisada) incluye varios elementos clave diseñados para mejorar la aplicación del escepticismo profesional por parte del auditor.

El IAASB reconoce la importancia de un estándar graduable para todos los tipos de estimaciones contables, desde las que son relativamente simples hasta las que son complejas, e incluye varios elementos para abordarlo.

¿Cómo mejora la aplicación del escepticismo profesional la NIA 540 (Revisada)?

El IAASB reconoce el papel fundamental que juega el escepticismo profesional en la auditoría de las estimaciones contables. Por lo tanto, la NIA 540 (Revisada) contiene varias disposiciones clave diseñadas para mejorar la aplicación del escepticismo profesional por parte del auditor, lo que incluye:

- Un requerimiento de diseñar y aplicar **procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado** hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria (apartado 18).
- Un **requerimiento de «mantener la distancia»** y de evaluar la evidencia de auditoría obtenida con relación a las estimaciones contables, incluida tanto la evidencia corroborativa como la contradictoria (apartados 33 a 35)
- El uso de un lenguaje **más enérgico**, como «cuestionar» y «reconsiderar» para reforzar la importancia de aplicar escepticismo profesional (véanse, por ejemplo, los apartados A60, A95 y A135).

¿De qué forma la NIA 540 (Revisada) es graduable?

La graduación de la NIA 540 (Revisada) viene dada por:

- La introducción y énfasis del **concepto de espectro de riesgo inherente** (apartado 4) Según el concepto de espectro de riesgo inherente, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado.
- La inclusión de **apartados específicos de la guía de aplicación que demuestran cómo la NIA 540 (Revisada) es graduable** con relación a la valoración del riesgo (apartados A20 a A22) y a las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (apartado A84).
- El énfasis en un requerimiento de que **los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tienen que responder a los motivos de la valoración de los riesgos de incorrección material** en las afirmaciones y que los procedimientos de auditoría posteriores tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría (apartado 18).

¿Cómo tiene en cuenta la NIA 540 (Revisada) los factores de riesgo inherente?

La valoración del riesgo es una parte crítica de cualquier auditoría. La NIA 540 (Revisada) incluye una valoración del riesgo mejorada, específica para las estimaciones contables, que se basa en la valoración del riesgo requerida por la NIA 315 (Revisada).

Los factores de riesgo inherente de la incertidumbre en la estimación, la complejidad y la subjetividad juegan un papel fundamental en la valoración de riesgo revisada y en toda la NIA 540 (Revisada).

La NIA 540 (Revisada) también indica que pueden existir otros factores de riesgo inherente, incluida la susceptibilidad a la incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude.

¿Cuáles son los factores de riesgo inherente?

Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección, antes de considerar los controles

¿Qué factores de riesgo inherente debe tener en cuenta el auditor?

En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la anterior NIA 540 se centraba en la incertidumbre en la estimación. La NIA 540 (Revisada) reconoce que pueden existir otros factores de riesgo inherente y requiere que el auditor tenga en cuenta:

- La incertidumbre en la estimación;
- la complejidad; y
- la subjetividad.

Incertidumbre en la estimación

La incertidumbre en la estimación es la susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición.

Complejidad

La complejidad se refiere a la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, como cuando se requieren muchos conjuntos de datos o hipótesis.

Subjetividad

La susceptibilidad surge de diferentes limitaciones inherentes en el conocimiento o en los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración.

¿Qué ha cambiado con respecto a las comprobaciones de las estimaciones contables?

La NIA 540 (Revisada) incluye un trabajo mejorado que responde a las dificultades a las que el auditor se enfrenta al proporcionar más orientación y requerimientos basados en principios que permiten la graduación en la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos con relación al grado de incertidumbre en la estimación y los riesgos valorados de incorrección material.

¿Cómo han cambiado los procedimientos para obtener evidencia?

Al igual que en la versión anterior de la NIA 540, la respuesta del auditor a los riesgos valorados incluye una o más **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 o
- desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor.

Para esas estrategias de comprobación, el IAASB introduce **requerimientos basados en principios** dirigidos a métodos (incluidos modelos), hipótesis y datos. Los requerimientos basados en principios permiten la graduación en la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos aplicados, reconociendo que cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material más convincente tendrá que ser la evidencia.

¿Cómo se enfatizan las pruebas de controles?

Dada la importancia de las pruebas de controles en las estimaciones contables complejas, especialmente en instituciones financieras, el IAASB

ha decidido que la NIA 5540 (Revisada) debería enfatizar la importancia de las decisiones del auditor con respecto a los controles relacionados con estimaciones contables. Ello es apoyado por un nuevo requerimiento de valorar de manera separada el riesgo de control y enfatizando, de nuevo, el requerimiento incluido en la NIA 330 de incluir pruebas de controles para riesgos significativos en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en dichos controles (apartado 20). La NIA también vuelve a hacer énfasis en el requerimiento de la NIA 330 relativo a la obligación de comprobar la eficacia operativa de los controles (apartado 19).

¿Qué ha hecho el IAASB para abordar el tema de la utilización de fuentes de información externas?

Dado que se pueden utilizar fuentes de información externas (y expertos de la dirección) para realizar estimaciones contables, la NIA 540 (Revisada) hace referencia a los requerimientos aplicables de la NIA 500.

El IAASB también ha hecho modificaciones de concordancia y consecuentes a la NIA 500 para aumentar el foco en las fuentes de información externa. Estas ampliaciones incluyen una definición de fuente de información externa y guía de aplicación sobre consideraciones de evidencia de auditoría relativas a las fuentes de información externa.

Actividades para la promoción del conocimiento, comprensión e implementación efectiva

El IAASB tiene el compromiso de dar soporte a la implementación de la NIA 540 (Revisada) y los cambios relacionados reconociendo la importancia para el interés público de una auditoría de las estimaciones contables eficaz.

Los esfuerzos para dar soporte a la implementación eficaz de la norma se centrarán en la promoción del conocimiento, temas de formación e información acerca de los cambios y la apertura de un diálogo para aprender de las experiencias de aquellos responsables de su adopción e implementación.

NIA 540 (Revisada) Herramientas

El IAASB desarrollará una sección separada en su web para facilitar el acceso a los recursos dirigidos a promover el conocimiento, comprensión e implementación efectiva de la NIA 540 (Revisada). Además de la norma final y de las modificaciones de concordancia y consecuentes, el conjunto de herramientas también incluye unas [Bases para las conclusiones](#) preparado por el personal del IAASB que explica los motivos del IAASB para tomar las decisiones para finalizar la NIA 540 (Revisada).

Durante 2018 y 2019 se desarrollarán publicaciones y otros recursos adicionales para explicar varios aspectos o temas clave, los cuales pueden incluir:

- Ejemplos para ilustrar cómo se gradúan los requerimientos incluidos en la NIA 540 (Revisada) para diferentes entidades con estimaciones contables que tienen diferentes características;
- Una explicación del rango de diferentes tipos de bases de medición que pueden ser aplicables al realizar una estimación contable y cómo se aplica la base de medición;
- presentaciones de diapositivas para dar soporte en las actividades de formación;

- diagramas;
- webcasts y podcasts y
- respuestas a preguntas frecuentes.

Revisión posterior de la implementación

El IAASB tiene intención de llevar a cabo una revisión de la implementación en el momento adecuado tras la fecha de entrada en vigor de la NIA 540 (Revisada) para ver si la norma revisada ha alcanzado sus objetivos y para ayudar al IAASB a:

- Conocer si la norma es suficientemente graduable y si mejora la aplicación del escepticismo profesional;
- Identificar las complejidades de la implementación y posibles áreas de mejora de la norma y
- Considerar si son necesarias mejoras adicionales a la NIA 540 (Revisada).

La revisión posterior a la implementación también puede identificar cómo han abordado los auditores, la dirección y los comités de auditoría las dificultades prácticas y las preocupaciones.