

Auditoría de estimaciones contables en el cambiante entorno actual debido al COVID-19

Esta publicación se elaboró con el fin de resaltar aspectos importantes de interés dentro del entorno actual a la hora de emprender procedimientos de auditoría relacionados con estimaciones contables e información a revelar relacionada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría™ (NIA™).

Esta publicación no modifica ni deja sin validez las NIA, cuyos textos por sí solos son oficiales. La lectura de esta publicación no constituye una forma de reemplazar la lectura de las NIA.

Es posible que a quienes elaboran estados financieros, a los responsables del gobierno de la entidad y a los usuarios de estados financieros les parezca útil esta publicación a la hora de entender las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estimaciones contables y de información relacionada a revelar.

En la página web de la IFAC (Federación Internacional de Contadores, por sus siglas en inglés), se puede encontrar más material de apoyo relacionado con las [implicaciones en la entrega de información financiera](#) que tiene la pandemia de COVID-19.¹

Esta publicación se basa en las disposiciones obligatorias y las guías que aparecen en la NIA 540 (Revisada), la cual entra en vigencia para auditoría de estados financieros a partir del 15 de diciembre de 2019 o posteriormente.

Es posible que a los auditores que realizan una auditoría conforme a la NIA 540 aún existente (por ejemplo, para una entidad con fin de año fiscal en junio de 2020) todavía les parezca útil esta guía en las circunstancias actuales puesto que la NIA 540 (Revisada) profundiza sobre la norma aún existente. Por ejemplo, la NIA 540 (Revisada) incluye tanto disposiciones obligatorias más detalladas y material sobre aplicación en relación con métodos (que incluyen modelos), suposiciones y datos, como el análisis de factores de riesgo inherente que podrían dar lugar a riesgos de incorrección material (significativa) de una estimación contable.

La pandemia de COVID-19 tiene un impacto global generalizado en las economías, los mercados y los negocios, lo cual trae consigo una volatilidad significativa y una incertidumbre considerable. En tales circunstancias impredecibles, los auditores tendrán que centrarse en los impactos potenciales de esta volatilidad y esta incertidumbre cuando lleven a cabo la auditoría de estimaciones contables.

La responsabilidad de la dirección en las estimaciones contables y la información a revelar relacionada

La gerencia se encarga del registro contable y de la medición de las estimaciones contables y la información a revelar relacionada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Con frecuencia, los marcos de entrega de información financiera exigen información con miras al futuro como fundamento para el registro contable y la medición, o información a revelar, en los estados financieros. Gracias a eso, las estimaciones contables son parte fundamental de los estados financieros para muchas entidades.

Dada la incertidumbre relacionada con la pandemia de COVID-19, es probable que sea más difícil para la gerencia establecer las suposiciones y obtener los datos utilizados para desarrollar estimaciones contables, en especial flujos de efectivo futuros. El impacto en el clima de negocios y las economías a nivel mundial,

¹ La página web de la IFAC también contiene más [consideraciones sobre auditoría](#) que surgen de la pandemia de COVID-19.

como consecuencia de la pandemia de COVID-19, también podría traer consigo el desencadenamiento de realización de pruebas de deterioro del valor.

La responsabilidad del auditor en las estimaciones contables y la información a revelar relacionada

La NIA 540 (Revisada)² expone las disposiciones obligatorias para los auditores cuando realicen la auditoría de estimaciones contables y de información relacionada a revelar. Dado el clima actual, es probable que se necesiten más procedimientos sólidos cuando se dé respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada.

A la hora de diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría con respecto a las estimaciones contables y la información a revelar relacionadas y teniendo en cuenta el aumento del uso del criterio profesional que la gerencia necesita, el ejercicio del escepticismo profesional y la demostración de lo anterior por parte del auditor es de vital importancia para sustentar las conclusiones del auditor.

Esta Alerta del Personal sobre Prácticas de Auditoría se centra en los siguientes aspectos:

- Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas,
- Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material,
- Dar respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material,
- Información a revelar,
- Implicaciones para el informe del auditor y
- Sesgo gerencial y fraude

Procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas



Los párrafos 13–15 de la NIA 540 (Revisada) describen los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas que se requieren para las estimaciones contables. Estos párrafos hacen referencia y profundizan sobre la forma en que se ha de aplicar la NIA 315 (Revisada)³. La tabla que aparece a continuación resalta ciertos asuntos en los que el auditor tal vez quiera centrarse cuando efectúe procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas con respecto a las estimaciones contables.

Asunto correspondiente	Ejemplos:
Elementos reglamentarios (NIA 540 (Revisada), párrafo 13(c))	Como consecuencia de la pandemia de COVID-19, es posible que haya: <ul style="list-style-type: none"> • Cambios temporales en el marco reglamentario que se tengan que entender y un impacto de lo anterior que se tenga que analizar. Por ejemplo, el Banco Central Europeo suavizó temporalmente los requisitos de capital para que los bancos puedan ayudarles a los mercados a funcionar adecuadamente durante el brote de COVID-19.

² NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de información relacionada a revelar*

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

Asunto correspondiente	Ejemplos:
	<ul style="list-style-type: none"> • Iniciativas encaminadas hacia soluciones sostenibles para deudores temporalmente en peligro de mora. • Cambios en las fechas límites para la presentación de información financiera, en favor de las empresas, lo cual podría prorrogar también el periodo para el análisis por parte del auditor sobre los hechos posteriores al cierre. Las tendencias en las suposiciones durante este periodo podrían tener impacto en los montos o en la información a revelar relacionada con estimaciones contables.
<p>Los correspondientes métodos,⁴ suposiciones⁵ o datos,⁶ y la necesidad de cambios en estos</p> <p>(NIA 540 (Revisada), párrafo 13(h)(ii))</p>	<p>En el clima actual, es probable que los auditores necesiten considerar si la gerencia ha evaluado el uso continuo de métodos, suposiciones y datos previos y, en caso negativo, si los métodos, suposiciones y datos empleados siguen siendo adecuados.</p> <p>A la luz del cambiante entorno, lo que aparece a continuación resalta los asuntos que el auditor tal vez quiera considerar:</p> <p><i>Métodos⁷</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Si el modelo se ha modificado o ajustado adecuadamente de forma oportuna en favor de los cambios en el mercado u otras condiciones. Debido al cambiado entorno, es posible que los modelos utilizados anteriormente ya no sean adecuados, • Si se han hecho o si se deberían hacer nuevos ajustes a los resultados que arroja el modelo, • Si los ajustes a los resultados que arroja el modelo son adecuados en las circunstancias de conformidad con el marco de información financiera aplicable, <p><i>Suposiciones⁸</i></p>

⁴ Un método es una técnica de medición que la gerencia emplea para efectuar una estimación contable de conformidad con la forma de medición exigida. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso computacional, al que a veces se le denomina modelo, y supone la tarea de aplicar suposiciones y datos y tener en cuenta un conjunto de relaciones entre estos.

⁵ Las suposiciones implican criterios con base en información disponible sobre asuntos tales como la elección de una tasa de interés, una tasa de descuento o criterios sobre condiciones o hechos futuros.

⁶ Los datos corresponden a la información que se puede obtener mediante observación directa o de parte de alguien ajeno a la entidad.

⁷ NIA 540 (Revisada), párrafo A39

⁸ NIA 540 (Revisada), párrafo A40

Asunto correspondiente	Ejemplos:
	<ul style="list-style-type: none"> • El fundamento para la selección de suposiciones por parte de la gerencia. Es posible que el marco de información financiera aplicable dé criterios u orientación para utilizarse en la selección de una suposición, • La forma en que la gerencia evalúa si las suposiciones empleadas son pertinentes y completas, • Cuando corresponda, la forma en que la gerencia establece que las suposiciones se aplican de manera coherente en otros aspectos de los estados financieros y <p><i>Datos⁹</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • La forma en que la gerencia evalúa si los datos empleados son adecuados. Debido a la pandemia de COVID-19, es posible que los datos utilizados en períodos anteriores ya no sean adecuados. Por ejemplo, la gerencia podría utilizar las pérdidas crediticias históricas en un amplio grupo de cuentas por cobrar con el fin de calcular las pérdidas crediticias esperadas en sus cuentas por cobrar. Es posible que estos datos ya no sean adecuados puesto que los datos no reflejan las actuales condiciones económicas. Por lo tanto, cabe la posibilidad de que la gerencia tenga que utilizar datos diferentes o tenga que hacer ajustes a los resultados que arroja el modelo (como se describe anteriormente).
<p>Comprensión de los mecanismos de control (NIA 540 (Revisada), párrafo 13(i))</p>	<p>Aunque las empresas funcionen de diferentes formas con el fin de adaptarse al actual entorno, al auditor todavía se le exige lograr comprender los mecanismos de control interno pertinente para la auditoría (es decir, las actividades de control). Eso incluye, cuando proceda, los mecanismos de control pertinentes sobre el proceso que tiene la gerencia para efectuar estimaciones contables, por ejemplo, si se han hecho cambios para los mecanismos de control relacionados con la revisión y el visto bueno de las estimaciones contables.</p> <p>Si los mecanismos de control han cambiado o si la gerencia ha diseñado nuevos mecanismos de control que son pertinentes para la auditoría, al auditor se le exige evaluar su diseño y establecer si se han implementado.</p>

⁹ NIA 540 (Revisada), párrafo A44

Asunto correspondiente	Ejemplos:
<p>Habilidades o conocimientos especializados del equipo de trabajo del encargo (NIA 540 (Revisada), parágrafo 15)</p>	<p>Como consecuencia de la pandemia de COVID-19, el auditor podría establecer que el equipo de trabajo del encargo requiere de habilidades o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que el auditor exija la ayuda de un perito evaluador porque las condiciones actuales podrían indicar que los promedios de la industria o los resultados históricos ya no son adecuados o tal vez tengan que complementarse con otra información con el fin de evaluar las suposiciones de la gerencia utilizadas en un modelo de avalúo (por ejemplo, tasas de descuento).</p> <p>La NIA 540 (Revisada), en su parágrafo A61, describe asuntos que podrían afectar la tarea por parte del auditor encaminada a establecer si el equipo de trabajo del encargo requiere de habilidades o conocimientos especializados.</p>

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material



La NIA 540 (Revisada), en sus párrafos 16–17, describe la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables. Estos párrafos hacen referencia y profundizan sobre la forma en que se ha de aplicar la NIA 315 (Revisada) en relación con las estimaciones contables. Dependiendo de la índole de la estimación contable, es posible que el grado de incertidumbre en el resultado de los hechos o condiciones que subyacen a las oposiciones significativas, y la falta de datos observables disponibles, tengan impacto en el trabajo del auditor en relación con las estimaciones contables.

La NIA 540 (Revisada) incluye factores de riesgo inherente con el fin de asistir al auditor en la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material, tales como:

- Incertidumbre en la estimación,
- Complejidad y
- Subjetividad.¹⁰

Es posible que los factores de riesgo inherente afecten, ya sea de forma individual o colectiva, las estimaciones contables en mayor o menor medida y le ayuden al auditor a evaluar el riesgo inherente en cuanto al espectro de riesgo inherente. La pertinencia y significancia de los factores de riesgo inherente puede variar de una estimación a otra. En el entorno actual, el efecto de los factores de riesgo inherente puede amplificarse y traer consigo riesgos identificados que se están evaluando al alza o al extremo mayor del espectro de riesgo inherente, lo cual, a su vez, influirá en el grado de persuasión de la evidencia de auditoría que se necesita a la hora de dar respuesta a los riesgos evaluados.

A la hora de evaluar los riesgos de incorrección material o significativa, el auditor también podrá analizar si

¹⁰ NIA 540 (Revisada), parágrafo 16

los riesgos identificados previamente son ahora riesgos significativos¹¹ a la luz de las actuales circunstancias.

La tabla que aparece a continuación resalta, para cada uno de estos factores de riesgo inherente, asuntos que el auditor tal vez quiera analizar debido a la pandemia de COVID-19 y que pueden ser de ayuda con la identificación y evaluación de riesgos de incorrección material.

Factor de riesgo inherente	Asunto por tener en cuenta
<p>Incertidumbre en la estimación</p> <p>(NIA 540 (Revisada), párrafo 16(a))</p>	<p>Dado que la trayectoria y la duración prevista de la pandemia de COVID-19 es incierta, es posible que haya una amplia gama de resultados posibles, lo cual trae consigo un alto grado de incertidumbre en la estimación.</p> <p>En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan alta que no se puede hacer una estimación contable que se justifique. En otros casos, la incertidumbre en la estimación relacionada con una estimación contable podría dejar muchas dudas sobre la capacidad que tiene la entidad de seguir siendo una empresa en funcionamiento. La NIA 540 (Revisada), en sus párrafos A74 y A75, da más orientación en tales circunstancias.</p>
<p>Complejidad</p> <p>(NIA 540 (Revisada), párrafo 16(b))</p>	<p>Es posible que el grado en el cual la estimación contable está sujeta a complejidad lo impacte la pandemia de COVID-19 de diferentes formas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los paquetes de ayuda gubernamental u otras disposiciones legales o reglamentarias modificadas que se están introduciendo podrían dar lugar a cambios en la medición de la estimación contable. • Cambios en los términos contractuales relacionados con la estimación contable. • El uso de un modelo diferente para efectuar la estimación contable debido a la disponibilidad de suposiciones observables. • Se podrían celebrar acuerdos de financiación complejos con el fin de apoyar la capacidad que tiene la entidad de seguir siendo una empresa en funcionamiento. • Tal vez tenga que desarrollarse un nuevo modelo para las circunstancias actuales.
<p>Subjetividad</p> <p>(NIA 540 (Revisada), párrafo 16(b))</p>	<p>La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad y, por ende, a la necesidad de emplear un criterio a la hora de efectuar la estimación contable. Cuando el grado de incertidumbre en la estimación aumenta, el grado de subjetividad también aumenta. La pandemia de COVID-19 ha traído consigo una mayor subjetividad en:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las suposiciones con periodos duraderos de pronósticos. • Las suposiciones con base en datos que no son observables actualmente.

¹¹Si se establece que un riesgo dado es un riesgo significativo, hay procedimientos adicionales que se han de poner en práctica, tales como el trabajo sobre los mecanismos de control pertinente para la auditoría y la comunicación a los encargados del gobierno de la entidad.

Factor de riesgo inherente	Asunto por tener en cuenta
	<ul style="list-style-type: none"> • Las suposiciones con base en datos que son tan volátiles que no son confiables. • Balances generales en los que es difícil formular pronósticos confiables sobre el futuro. <p>Entre los ejemplos de estimaciones contables que más probablemente queden afectados, se incluyen los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deterioro de la reputación, del valor de los activos no financieros (por ejemplo, los activos intangibles) y de los activos financieros (por ejemplo, las cuentas por cobrar). • El valor razonable de los activos financieros (inversiones y cuentas por cobrar). • El valor razonable de los pasivos financieros. • Pasivos en restructuración. • Porcentaje de culminación de contratos de construcción. • Recuperabilidad de los saldos de impuestos diferidos. • Activos y pasivos pensionales. • Obligaciones por contratos de arrendamiento. <p>Cuando hay un alto grado de subjetividad, es probable que la estimación contable sea más propensa a sesgo gerencial (consulte el apartado sobre “Sesgo gerencial y fraude” que aparece más adelante).</p>

Además de los asuntos tratados anteriormente, el auditor podría tener en cuenta:

- Si las evaluaciones de los riesgos de incorrección material, a nivel de aseveraciones, siguen siendo adecuadas. Por ejemplo, aunque la recuperabilidad de cuentas por cobrar no se consideró como un posible riesgo de incorrección material, los deudores tal vez no puedan efectuar pagos oportunos en medio del entorno actual. Por consiguiente, es posible que los auditores necesiten efectuar nuevamente las evaluaciones previas del riesgo de incorrección material relacionado.
- Si, con base en el análisis realizado de los riesgos evaluados, es posible que haya necesidad de modificar la estrategia de auditoría y el plan de auditoría en general y, por medio de ello, la resultante índole, el momento y la medida planeadas de los procedimientos de auditoría adicionales. El auditor también podrá comunicar a los encargados del gobierno de la entidad tales asuntos.¹²

Mecanismos de respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material



La NIA 540 (Revisada), en sus párrafos 18—30, aborda el tema de los mecanismos de respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material relacionados con las estimaciones contables. Estos párrafos hacen referencia y profundizan sobre la forma

¹² Consulte la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad*, párrafo A26

en que se ha de aplicar la NIA 330¹³ en relación con las estimaciones contables. La NIA 540 (Revisada) identifica las siguientes estrategias de realización de pruebas:

- Obtener evidencia de auditoría a partir de los hechos que se presentan hasta la fecha del informe del auditor,
- Realizar la prueba sobre la forma en que la gerencia efectúa la estimación contable o
- Desarrollar un rango o estimación puntual del auditor.

Debido a los efectos de la pandemia de COVID-19, es posible que haya más ejemplos en los que se retrasa el trabajo del auditor (por ejemplo, debido a la prórroga de las fechas límites para la entrega de información o en relación con el acceso a la información que se ha de emplear como evidencia de auditoría) y, por lo tanto, es posible que la evidencia de auditoría a partir de los hechos que se presentan hasta la fecha del informe del auditor esté disponible de manera más expedita. Además, la pandemia podría impactar especialmente la segunda de las dos estrategias de realización de pruebas puesto que estos enfoques exigen que el auditor lleve a cabo procedimientos sobre los métodos, las suposiciones o los datos utilizados para efectuar una estimación contable. La tabla que aparece a continuación resalta algunos asuntos que el auditor tal vez quiera analizar a la luz del entorno actual:

Asunto correspondiente	Asunto por tener en cuenta
Métodos (NIA 540 (Revisada), párrafo 23)	<ul style="list-style-type: none"> • Si el método es adecuado en las circunstancias dadas la índole de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de avalúo disponibles, disposiciones reglamentarias y el negocio, industria y entorno en el cual funciona la entidad. Es posible que los métodos utilizados en años anteriores ya no sean adecuados para las circunstancias que han cambiado. • Cuando la gerencia ha establecido que emplear métodos diferentes trae consigo una gama de estimaciones significativamente distintas, la forma en que la gerencia ha investigado las razones de tales diferencias. • Cuando corresponda, si los ajustes a los resultados que arroja el modelo son coherentes con el objetivo de medición relacionado con el marco de información financiera y son adecuados en las circunstancias. Dadas las circunstancias actuales, es posible que la gerencia tenga que hacer ajustes diferentes o más ajustes que en años anteriores. Cuando los ajustes no son adecuados, tales ajustes podrían ser indicadores de un posible sesgo gerencial (consulte el apartado sobre “Sesgo gerencial y fraude” que aparece más adelante).
Suposiciones significativas (NIA 540 (Revisada), párrafo 24)	<ul style="list-style-type: none"> • Si las suposiciones significativas son adecuadas en las circunstancias, dada la índole de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable y el negocio, industria y entorno en el cual funciona la entidad. Entre los asuntos específicos por tener en cuenta, se pueden incluir los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> ○ Resolver si las suposiciones significativas son adecuadas. Esto es algo que podría suponer un reto especial en este entorno; por ejemplo, los ingresos y los flujos de efectivo pronosticados pueden tener un alto nivel de incertidumbre y el camino a la recuperación no es claro (especialmente en ciertas industrias). Estas suposiciones también podrían abarcar múltiples saldos contables (por ejemplo, los ingresos pronosticados podrían ser pertinentes

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

Asunto correspondiente	Asunto por tener en cuenta
	<p>para la realización de pruebas de deterioro del valor y el registro contable de activos por impuestos diferidos).</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Obtener análisis de sensibilidad de parte de la gerencia, que le dé al auditor una noción de la gama de resultados posibles para suposiciones alternativas y si la gerencia seleccionó una situación hipotética “pesimista” u “optimista”. Dada la incertidumbre debido a la pandemia de COVID-19, un análisis de sensibilidad podría ser especialmente importante para establecer el efecto que los cambios en las suposiciones significativas tienen en la estimación contable y el impacto que tengan en la situación financiera de la entidad. <ul style="list-style-type: none"> • Si las suposiciones significativas son coherentes entre sí y con las utilizadas en otras estimaciones contables. • Cuando corresponda, si la gerencia tiene la intención de llevar a cabo procedimientos específicos y si tiene la capacidad para tal fin. Esto puede ser especialmente importante en las circunstancias actuales porque es posible que el Gobierno restrinja algunos procedimientos y que la entidad no tenga la liquidez o el acceso a la liquidez con el fin de pensar en la posibilidad de llevar a cabo otros procedimientos.
<p>Datos (NIA 540 (Revisada), parágrafo 25)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si los datos son adecuados en las circunstancias, dada la índole de la estimación contable, el marco de información financiera aplicable y el negocio, industria y entorno en el cual funciona la entidad. Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> ○ Los contratos se consideran como datos conforme a la NIA 540 (Revisada). En el entorno actual, las entidades podrían renegociar los términos de los acuerdos y contratos existentes. Entre los ejemplos, se incluyen los contratos con clientes, acuerdos de remuneración con empleados, contrato de arrendamiento y los términos de muchos activos y pasivos financieros. ○ Cabe la posibilidad de que la gerencia tenga que utilizar fuentes de datos diferentes debido al entorno. En tales circunstancias, el auditor podrá analizar la pertinencia y la fiabilidad de tales fuentes de datos. ○ La estimación contable podría depender de datos que no son observables ni están disponibles de forma expedita dados los efectos de la pandemia. • Si los datos los ha entendido o interpretado la gerencia de forma adecuada. Con respecto a los complejos términos legales o contractuales, el auditor podría analizar si se necesitan habilidades o conocimientos especializados para entender e interpretar el contrato. El auditor también podrá inspeccionar el contrato subyacente con el fin de analizar si los términos de los contratos son coherentes con las explicaciones de la gerencia.

Como consecuencia de la pandemia de COVID-19:

- Para la gerencia, podría suponer un reto mayor la tarea de entender y resolver la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando información a revelar relacionada. Esto también podría traer consigo desafíos para los auditores puesto que la NIA 540 (Revisada) exige que los procedimientos de auditoría adicionales del auditor establezcan si, dentro del

contexto del marco de información financiera aplicable, la gerencia ha dado los pasos adecuados para entender y resolver la incertidumbre en la estimación.¹⁴ Cuando, a criterio del auditor, la gerencia no ha dado los pasos adecuados para resolver la incertidumbre en la estimación, la NIA 540 (Revisada) describe las responsabilidades del auditor.¹⁵

- Podría haber más ejemplos en los que el tamaño de la gama de resultados que tiene el auditor corresponde a múltiplos de importancia relativa o materialidad de componentes correspondientes a los estados financieros en su conjunto, puesto que la incertidumbre en la estimación es más alta. Aunque una amplia gama sea adecuada en las circunstancias, es posible que indique que es importante para el auditor revisar si se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente en relación con el grado de razonabilidad de los montos dentro del rango. En tales circunstancias, la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación se vuelve más importante (consulte también el numeral que aparece a continuación sobre las consideraciones o análisis por parte del auditor en relación con la información a revelar).¹⁶

La gerencia debería evaluar (y los auditores deberían evaluar) qué información se conocía en la fecha de los estados financieros con el fin de establecer si los ajustes en las estimaciones contables eran necesarios o si se requería de información a revelar. Para encontrar más información sobre hechos posteriores al cierre, consulte la [Alerta del Personal sobre Prácticas de Auditoría que el IAASB publicó con el título de “Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID- 19” \(Hechos posteriores al cierre en el cambiante entorno actual: Consideraciones sobre auditoría por el impacto de la pandemia de COVID-19\)](#)

Información a revelar



La NIA 540 (Revisada) incluye disposiciones obligatorias sobre información a revelar en tres lugares. El párrafo 31 aborda todo el tema de la información a revelar relacionada con las estimaciones contables, distinta de la relacionada con la incertidumbre en la estimación. Los párrafos 26(b) y 29(b) abordan el tema de la información a revelar relacionada con la incertidumbre en la estimación.

No se puede hacer suficiente énfasis en la importancia de una sólida información a revelar sobre estimaciones contables en el entorno actual. La información a revelar les ayudará a los usuarios de los estados financieros a entender la índole y el alcance de la volatilidad y la incertidumbre en la estimación en los correspondientes montos en los que las variables son difíciles de predecir.

Cuando el tamaño de la gama de resultados que tiene el auditor corresponde a múltiplos de importancia relativa o materialidad de componentes, la evaluación que el auditor hace de la razonabilidad de la información a revelar sobre incertidumbre en la estimación se vuelve cada vez más importante, especialmente si tal información a revelar transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y la gama de resultados posibles.¹⁷

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

¹⁵ NIA 540 (Revisada), párrafo 27

¹⁶ NIA 540 (Revisada), párrafo A125

¹⁷ NIA 540 (Revisada), párrafo A125

La NIIF 7¹⁸ también exige información a revelar cualitativa y cuantitativa relacionada con el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado. Como parte de las consideraciones que el auditor hace cuando obtiene evidencia de auditoría sobre la información a revelar, tal información a revelar se relaciona ampliamente con el trabajo sobre estimaciones contables y es posible que también tenga que analizarse a la luz de las mejoradas disposiciones obligatorias de la NIA 540 (Revisada). Por ejemplo, es posible que el riesgo de crédito de una entidad haya cambiado significativamente porque las contrapartes no satisficieron sus obligaciones porque, por ejemplo, las afectó las restricciones que impuso el Gobierno u otras condiciones comerciales adversas. Es posible que el riesgo de liquidez cambie puesto que los bancos pueden ser más prudentes a la hora de prestar dinero y es posible que el riesgo de mercado haya cambiado debido a las fluctuaciones en las tasas de interés.

La NIA 540 (Revisada)¹⁹ también resalta que, en ciertas circunstancias, es posible que se necesite más información a revelar, aparte de la que el marco de información financiera exige explícitamente, con el fin de lograr una presentación aceptable. En el entorno actual, podría haber más información a revelar necesaria que no se haya necesitado antes de la pandemia.

Implicaciones para el informe del auditor



La [Alerta del Personal sobre Prácticas de Auditoría que el IAASB publicó con el título de “Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19”](#) (Entrega de informes del auditor en el cambiante entorno actual debido al COVID-19) incluye una guía para los auditores a la hora de analizar las implicaciones que el COVID-19 tiene en el informe del auditor. Entre otros asuntos, esa Alerta del Personal sobre Prácticas de Auditoría resalta que, si el análisis que el auditor hace de la incertidumbre en la estimación relacionada con una estimación contable y su información a revelar relacionada es un asunto que exigió mayor atención por parte del auditor, es posible que eso constituya un asunto clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.²⁰ Dado que el grado de subjetividad, complejidad e incertidumbre en la estimación podría ser más alto debido a los efectos de la pandemia de COVID-19, es probable que haya aumentado el número de aspectos dentro de los estados financieros que han supuesto criterios significativos de parte del auditor.

La Alerta del Personal sobre Prácticas de Auditoría que el IAASB publicó sobre Entrega de Informes del Auditor también resalta que, de conformidad con la NIA 706 (Revisada),²¹ el auditor podrá considerar necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor con el fin de llamar la atención de los usuarios sobre un asunto que, a criterio del auditor, es de tal importancia que es fundamental para la noción que los usuarios tienen sobre de los estados financieros. Por ejemplo, cuando la NIA 701 no sea procedente, el auditor podrá incluir un párrafo de énfasis para llamar la atención sobre un asunto pertinente para una estimación contable (o su información a revelar relacionada) que es fundamental para la noción que los usuarios tienen sobre la volatilidad y la incertidumbre dentro de la estimación contable.

La pandemia de COVID-19 ha puesto a prueba la forma en que los auditores obtienen evidencia de auditoría. En relación con las estimaciones contables, podría ser más difícil obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente relacionada con los datos, las suposiciones y los métodos empleados para efectuar la estimación

¹⁸ International Financial Reporting Standard (IFRS) 7, *Financial Instruments: Información a revelar*

¹⁹ NIA 540 (Revisada), párrafo A112

²⁰ NIA 701, *Comunicación de asuntos claves de auditoría en el informe del auditor independiente*

²¹ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente*

contable. Si el auditor no está en capacidad de obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente, por ejemplo, porque la gerencia tal vez haya utilizado datos que no son confiables y no hay otra manera adecuada de obtener la evidencia de auditoría necesaria, el auditor deberá evaluar las implicaciones en la auditoría o en la opinión del auditor sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).²²

Sesgo gerencial y fraude



Todas las estimaciones contables tienen un cierto grado de incertidumbre en la estimación, lo cual da lugar a subjetividad. La existencia de subjetividad da lugar a la necesidad de un criterio por parte de la gerencia y, por lo tanto, a la propensión a un sesgo gerencial intencional o no intencional.²³ Cuando hay intención de engañar, el sesgo gerencial es fraudulento por naturaleza.

Indicadores de sesgo gerencial

Debido a la pandemia de COVID-19, es posible que la medida en que la subjetividad afecta las estimaciones contables sea mayor puesto que hay, por ejemplo, incertidumbre sobre la duración de la pandemia y sobre la índole y el alcance del impacto de la pandemia. Por lo tanto, la evaluación que el auditor haga sobre los posibles indicadores de sesgo gerencial podría ser mucho más vital que antes de la pandemia. Cuando se evalúen los posibles indicadores de sesgo gerencial,²⁴ el auditor podría considerar que el sesgo gerencial tal vez sea diferente del anterior a la pandemia. Por ejemplo, antes de la pandemia, es posible que la gerencia haya caído en un sesgo no intencionalmente con el fin de lograr un objetivo deseado en cuanto a utilidades. Esto podría haber cambiado en el entorno actual puesto que, por ejemplo, la gerencia puede haber caído en un sesgo (intencional o no intencionalmente) por la necesidad de reunir los requisitos para recibir paquetes de ayuda gubernamental.

Los indicadores de posible sesgo gerencial también podrían ser un factor de riesgo de fraude (es decir, en el caso de sesgo intencional) y podrían hacer que el auditor lleve a cabo procedimientos de auditoría diferentes y más sólidos.

Fraude

Con frecuencia, una presentación de información financiera fraudulenta se logra mediante la incorrección intencional de las estimaciones contables, lo cual podría incluir la reducción o exageración de las cifras de las estimaciones contables o las suposiciones relacionadas. Por ejemplo, la gerencia podría exagerar los flujos de efectivo futuros con el fin de evitar un deterioro del valor de los activos de la entidad. En el entorno actual, es probable que los auditores tengan que centrarse en los cálculos de deterioro del valor que la entidad efectúa, en especial en los datos de entrada para tales cálculos, debido a la mayor subjetividad relacionada con tales datos de entrada.

La gerencia también podría estar incentivada con el fin de cumplir ciertos objetivos financieros y de funcionamiento. En el entorno actual, hay una posibilidad mayor de que algunas entidades incumplan algunos convenios de préstamo debido a índices u objetivos que han cambiado, por ejemplo, porque el valor de los activos corrientes en comparación con los pasivos corrientes ha cambiado. La gerencia podría, de manera

²² NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor independiente*

²³ Management bias is defined in the ISAs as: 'A lack of neutrality by management in the preparation of information.'

²⁴ La NIA 540 (Revisada), en su párrafo A134, incluye varios ejemplos de indicadores de posible sesgo gerencial.

intencional, dar falso testimonio sobre la situación financiera con el fin de no incumplir los convenios, dado el impacto que esto tendría en la entidad.

El riesgo de incorrección material o significativa debido a fraude podría ser mayor porque los mecanismos de control de la entidad no están funcionando de forma eficaz, por ejemplo, porque los empleados tal vez estén trabajando a distancia y el sistema de control interno no se ha ajustado de forma suficiente para el ambiente de trabajo que ha cambiado. Si hay un mayor riesgo de incorrección material debido a fraude, el auditor tendrá que analizar si se necesitan cambios y tal vez necesite llevar a cabo procedimientos de auditoría diferentes y más sólidos.

La Federación Internacional de Contadores o IFAC® facilita las estructuras y los procesos que sirven de apoyo a las operaciones del IAASB.

El IAASB y la IFAC no aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a una persona que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, se deba dicha pérdida a negligencia o a otra causa.

Normas Internacionales de Auditoría™, Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento™, Normas Internacionales de Trabajos de Revisión™, Normas Internacionales de Servicios Relacionados™, Normas Internacionales sobre Control de Calidad™, Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría™, Borradores para Debate, Documentos de Consulta y demás publicaciones del IAASB® las publica la IFAC®, que tiene los derechos de autor de tales publicaciones.

Derechos de autor © de abril de 2020 de la IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación se podrá descargar para uso personal y no comercial (es decir, referencia o investigación profesional) desde la página web www.iaasb.org. Se requiere de autorización escrita para reproducir, almacenar, transmitir o darle otros usos similares a este documento.

El 'Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento', 'Normas Internacionales de Auditoría', 'Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento', 'Normas Internacionales de Trabajos de Revisión', 'Normas Internacionales de Servicios Relacionados', 'Normas Internacionales de Control de la Calidad', 'Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría', 'IAASB', 'NIA', 'NIEA', 'NITR', 'NISR', 'NICC', 'NPIA' y el logotipo del IAASB son marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los EE. UU. y otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, por favor consulte el documento [permisos](#) o escriba a permissions@ifac.org.

"Este documento titulado "Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19" de la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en junio de 2020 en inglés, lo ha traducido al español el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP) por "Auditoría de estimaciones contables en el cambiante entorno actual debido al COVID-19" en julio de 2020, y se utiliza con el permiso de IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es aquel que la IFAC publique en lengua inglesa. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud y completitud de la traducción ni por ninguna medida que se tome como consecuencia de lo anterior.

Texto en inglés de "Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19" © 2020 cuyo autor es la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de " Auditoría de estimaciones contables en el cambiante entorno actual debido al COVID-19" © 2020 por IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19, junio de 2020

Póngase en contacto con Permissions@ifac.org para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento".