

Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Estimaciones Contables".

En los estados financieros presentados por las distintas entidades figuran, normalmente, algunas partidas cuyos importes no pueden determinarse de forma exacta, al no existir normas o criterios precisos para ello, por lo que deben ser estimados de modo aproximado por los administradores de dichas entidades. Dichas estimaciones se realizan con frecuencia en condiciones de incertidumbre sobre el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, utilizando por tanto juicios de valor. Como consecuencia de esto, el riesgo en un trabajo de auditoría de cuentas es mayor cuando en los estados financieros que se están auditando existe un gran número de estimaciones contables.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor en relación con su trabajo de auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales que audite, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre "Estimaciones Contables", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de junio de 2000 (B.O.E., 3- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Estimaciones Contables", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE ESTIMACIONES CONTABLES

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen en los párrafos 2.3.8.d, 2.5.23, 2.5.24 y 2.5.29 lo siguiente:

●"2.3.8.d. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:... d)Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc."

●"2.5.23. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

.....

e) Cálculos

.....

●"2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos, mediante la aplicación de las pruebas necesarias".

●"2.5.28. Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes."

2. Por "estimación contable" se entiende la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularla.

Como ejemplos pueden citarse los siguientes:

● *Provisiones para reducir las existencias y las cuentas a cobrar a su valor estimado de realización.*

● *Amortizaciones que imputan el coste del activo fijo a lo largo de su vida útil estimada.*

● *Impuestos anticipados y diferidos.*

- *Provisión para cubrir una pérdida que puede surgir en un litigio.*
- *Pérdidas en contratos de construcción en marcha.*
- *Provisiones para cubrir garantías*

OBJETO DE LA NORMA

3. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios sobre la auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales. Con este objetivo, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con las estimaciones contables.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

4. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LA DIRECCION

5. Los administradores y la dirección son responsables de las estimaciones contables incluidas en la información financiera. Estas estimaciones se hacen con frecuencia en condiciones de incertidumbre, en relación con el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, e implican la utilización de juicios de valor. Como consecuencia, el riesgo de errores significativos es mayor cuando se han realizado estimaciones.

NATURALEZA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES

6. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja, dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, la imputación de un cargo por alquiler puede apoyarse en un simple cálculo, mientras que la estimación de una provisión para existencias de movimiento lento o la determinación del exceso de valoración en los inventarios puede implicar un análisis complejo de los datos actuales y un pronóstico de las ventas futuras.

En las estimaciones complejas se requiere un elevado grado de conocimientos especializados, así como el ejercicio del propio criterio profesional.

7. Las estimaciones contables pueden determinarse como una parte de la rutina del sistema contable, de manera repetitiva, o pueden ser no rutinarias, apareciendo sólo al final del ejercicio. En muchos casos, se realizan empleando una fórmula basada en la experiencia histórica, como puede ser la utilización de tasas estándar para la depreciación de cada clase de activo fijo, o porcentajes estándares sobre las ventas para calcular una provisión por garantías post-venta.

En tales casos, la fórmula utilizada debe de ser revisada periódicamente por la dirección, por ejemplo, evaluando nuevamente el período de vida útil restante de los inmovilizados o comparando los resultados actuales con los estimados, ajustándola cuando sea necesario.

8. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de información suficiente, pueden imposibilitar la realización de una estimación razonable, en cuyo caso el auditor ha de evaluar si su informe requiere salvedades o incluso una opinión denegada, al objeto de cumplir con la norma técnica de auditoría sobre informes.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

9. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si las estimaciones contables son razonables, dadas las circunstancias y, cuando ello sea necesario, que han sido adecuadamente presentadas en las cuentas anuales.

La evidencia disponible para soportar las estimaciones contables suele ser más difícil de obtener y menos concluyente que la relativa a otras partidas de las cuentas anuales.

10. El conocimiento de los procedimientos y métodos, incluidos los sistemas contables y de control interno, utilizados por la dirección en la realización de estimaciones contables, es normalmente importante para el auditor en la determinación de la naturaleza, programación y extensión de los procedimientos de auditoría.

11. El auditor debe adoptar uno de los siguientes enfoques, o bien la combinación de ellos, en la auditoría de las estimaciones contables:

- a) Revisión de los hechos posteriores, que confirmen la estimación realizada.
- b) Revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección para realizar las estimaciones.
- c) Utilización de una estimación independiente, comparándola con la realizada por la dirección.

REVISIÓN DE HECHOS POSTERIORES

12. Las transacciones y hechos que ocurren después del cierre, pero antes de la finalización del trabajo de auditoría, pueden suministrar evidencia relativa a las estimaciones contables realizadas por la dirección. Su revisión por el auditor puede reducir o, incluso, hacer desaparecer la necesidad de revisar y comprobar el proceso

utilizado por la dirección para la realización de estimaciones, o de utilizar estimaciones independientes en la evaluación de la razonabilidad de las establecidas por la dirección.

REVISIÓN Y COMPROBACIÓN DEL PROCESO UTILIZADO POR LA DIRECCIÓN

13. Las etapas incluidas en la revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección normalmente son las siguientes:

- Evaluación de los datos y consideración de las hipótesis en las que se basan las estimaciones;
- Verificación de los cálculos efectuados en la estimación,
- Comparación, cuando sea posible, de las estimaciones realizadas en períodos anteriores con los resultados reales;
- Consideración de los procedimientos de aprobación por la dirección de las estimaciones contables.

Evaluación de los datos y de las hipótesis

14. El auditor normalmente tendrá en cuenta:

- a) si los datos en los que se basan las estimaciones son razonablemente precisos, completos y relevantes. Cuando se utilicen datos contables, éstos deben ser consistentes con los procesados por el sistema contable.

Por ejemplo, en la determinación de una provisión por garantías post-venta, el auditor debe obtener seguridad razonable de que los datos relativos a los productos vendidos que se encuentran todavía en garantía, así como el período de la misma, coinciden con la información de las ventas procedente del sistema contable.

- b) si los datos recopilados se han analizado adecuadamente y si han sido proyectados con criterios razonables para determinar la estimación contable.

Como ejemplo pueden citarse los análisis de antigüedad de las cuentas a cobrar y la proyección del número de meses de demanda que pueden satisfacerse con las mercancías en almacén, en base a la utilización pasada y prevista.

- c) si la entidad tiene una base adecuada que justifique las principales hipótesis utilizadas en las estimaciones contables.

En algunos casos, las hipótesis pueden basarse en estadísticas industriales o gubernamentales, tales como tasas futuras de inflación, tipos de interés, datos de empleo y crecimiento esperado del mercado. En otros casos serán específicas para la entidad y se basarán en datos generados internamente.

15. El auditor también puede obtener evidencia mediante fuentes externas a la empresa. Por ejemplo, cuando examine una provisión relativa a la obsolescencia de las existencias, calculada por referencia a las ventas futuras previstas, además de examinar datos internos tales como niveles pasados de ventas, pedidos en cartera y tendencias del mercado, puede obtener evidencia con análisis del mercado y con proyecciones de ventas del sector.

De igual manera, cuando examine las estimaciones de la dirección acerca de las posibles implicaciones financieras de litigios o reclamaciones, el auditor puede obtener comunicación directa con los asesores legales de la entidad.

16. Al evaluar las hipótesis en las que se basan las estimaciones, el auditor considerará entre otras cuestiones, si son:

- Razonables, en el marco de los resultados actuales de los hechos previstos en períodos anteriores.
- Congruentes con las hechas en otras estimaciones contables;
- Consistentes con los planes de la dirección que se consideren apropiados.

El auditor debe prestar especial atención a las hipótesis que son sensibles a variaciones, a las de carácter subjetivo y a las susceptibles de contener errores significativos.

17. En el caso de procesos complejos de estimación que impliquen la aplicación de técnicas especializadas, el auditor puede considerar necesario utilizar el trabajo de un experto, por ejemplo, de un ingeniero que estime la cuantía de las reservas de mineral en una explotación extractiva. (Véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas).

18. El auditor revisará la razonabilidad de los procedimientos de cálculo utilizados por la dirección para la preparación de estimaciones contables. Esta revisión tendrá en cuenta el conocimiento del auditor de los resultados de las estimaciones efectuadas por la entidad en períodos previos, los criterios utilizados por otras entidades del mismo sector y los planes futuros de la dirección puestos en su conocimiento.

Verificación de los cálculos

19. El auditor habitualmente comprobará los cálculos realizados por la dirección. La naturaleza, programación y alcance de sus comprobaciones dependerán de factores tales como la complejidad inherente en el cálculo de la estimación, su evaluación de los procedimientos y métodos utilizados por la entidad en su determinación y su importancia relativa en el contexto de la información financiera.

Comparación de las estimaciones anteriores con sus resultados actuales

20. El auditor normalmente comparará las estimaciones hechas para períodos previos con los resultados reales para ayudarle a:

- a. Obtener evidencia sobre la fiabilidad global de los procedimientos de la entidad en la determinación de estimaciones,
- b. Considerar si es necesario introducir modificaciones en los procedimientos de cálculo utilizados; y
- c. Evaluar si las diferencias entre las estimaciones previas y los resultados de las mismas actualmente conocidos han sido cuantificadas y que, cuando ha resultado necesario, se han realizado los ajustes adecuados.

Evaluación de los procedimientos de la dirección para la aprobación de las estimaciones.

21. Las estimaciones contables significativas normalmente se revisan y aprueban por la dirección. En general, el auditor debe comprobar si ello se lleva a cabo en el nivel adecuado de la dirección y si queda constancia en los documentos apropiados.

UTILIZACIÓN DE UNA ESTIMACIÓN INDEPENDIENTE

22. El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente, y compararla con la preparada por la dirección. En el caso de que esté utilizando el trabajo de un experto independiente, normalmente debe evaluar los datos, considerar las hipótesis y comprobar los procedimientos de cálculo utilizados en su realización (véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas). También puede ser adecuado comparar las estimaciones contables realizadas en períodos anteriores con los resultados actualmente conocidos de las mismas.

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

23. El auditor realizará una evaluación final de la razonabilidad de las estimaciones, basada en su conocimiento de la actividad del cliente, así como de si las estimaciones son congruentes con otra evidencia de auditoría obtenida durante su trabajo.

24. El auditor evaluará si existen hechos o transacciones posteriores significativas, que puedan afectar a los datos y a las hipótesis utilizadas en la determinación de las estimaciones contables.

25. Dadas las características propias de toda estimación contable, la evaluación de las diferencias puede resultar más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando exista una diferencia entre el importe estimado por el auditor, adecuadamente soportado por la evidencia disponible, y la estimación incluida en las cuentas anuales, el auditor debe determinar si tal diferencia puede requerir ajuste.

Tal ajuste puede no ser necesario si la diferencia con el importe incluido en las cuentas anuales se encuentra en un intervalo de estimación aceptable.

Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, solicitará de a la dirección que revise la estimación. Si ésta rehusa hacerlo, el auditor considerará la diferencia entre la cifra contabilizada y el importe más probable, si éste fuera cuantificable, junto con los restantes errores con objeto de determinar si sus efectos en las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, son o pueden ser significativos.

26. El auditor también evaluará si las diferencias concretas, que han sido aceptadas como razonables, aparecen sesgadas en una sola dirección, de forma que, por acumulación, pueden tener un impacto significativo en las cuentas anuales. En tales casos, debe evaluar las estimaciones contables en su conjunto.