

TEMA 6. NORMAS TÉCNICAS SOBRE EL DESARROLLO Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

6.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

Las Normas Técnicas sobre la ejecución del trabajo, que hacen referencia a la preparación y realización del trabajo a realizar para el auditor de cuentas, regulan el conjunto de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativas a los documentos contables sujetos a examen, mediante los cuales el auditor fundamenta su opinión responsable e independiente.

Tienen por objeto determinar los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

Las NTA de Auditoría sobre ejecución del trabajo se refieren a tres aspectos básicos:

- a) La planificación del trabajo
- b) El estudio y evaluación del Control Interno
- c) La evidencia

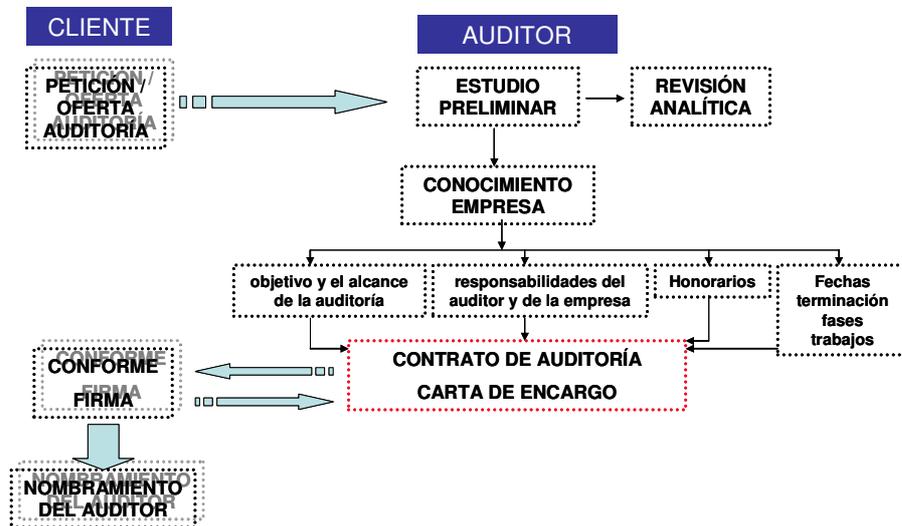
En este tema nos centraremos en los aspectos principales del trabajo de un auditor de cuentas.

6.2 EL CONTRATO: ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) nº 210 trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. La NIA-210 sustituye a la Norma Técnica de Auditoría relativa a la Carta de Encargo o Contrato de Auditoría.

El auditor deberá acordar por escrito con su cliente (la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad) el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento. La forma y contenido del contrato de auditoría (también puede concretarse el acuerdo en una **carta de encargo, mandato o propuesta**), que ha de dirigirse a la persona u órgano que tenga

la responsabilidad y capacidad legal para solicitar dicho encargo, puede variar para cada actuación. Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.



El objeto del contrato de auditoría o carta de encargo es establecer las condiciones bajo las cuales se llevará a cabo la auditoría de cuentas anuales de conformidad con los términos establecidos en la legislación vigente.

Es importante que antes de aceptar un nuevo encargo o de aceptar continuar con un cliente ya existente se consideren las siguientes circunstancias:

- a) La dirección de la empresa utiliza un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conoce el alcance y objetivos de una auditoría. Para ello, el auditor:
 - determinará si el marco de información financiera que se utiliza para la preparación de los estados financieros es aceptable (se analizará, entre otros, la naturaleza de la entidad, por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro) y
 - obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con:

- la preparación de los estados financieros,
- el control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

- la necesidad de dejar al auditor acceso a toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material. Así como acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

b) Existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Si no se dan las condiciones anteriores previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección, y salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto.

El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. Los términos del encargo de auditoría se harán constar con un **acuerdo escrito**. Aunque la estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra al menos incluirán:

- ✓ el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
- ✓ las responsabilidades del auditor;
- ✓ las responsabilidades de la dirección;
- ✓ la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- ✓ una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

- ✓ Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- ✓ Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- ✓ Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.

- ✓ Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- ✓ Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- ✓ Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

Además la carta de encargo puede hacer referencia también, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las normas de auditoría aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.

- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.

- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las Normas de auditoría.

- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo de auditoría.

- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas

- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.

- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.

- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.

- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos

Cuanto más temas estén tratados y acordados por escrito menos problemas surgirán durante y después de la auditoría de cuentas. La Norma Técnica de Auditoría

exige además que se señalen las horas estimadas para la realización del trabajo y los honorarios para el primer ejercicio de nombramiento así como los criterios para el cálculo de los mismos en los restantes ejercicios. Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se debe detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo.

Si la dirección rehúsa reconocer sus responsabilidades o proporcionar las manifestaciones escritas, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada]. En estas circunstancias, no sería adecuado que el auditor aceptara el encargo de auditoría. Así mismo, el auditor no debe aceptar una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello.

Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría.

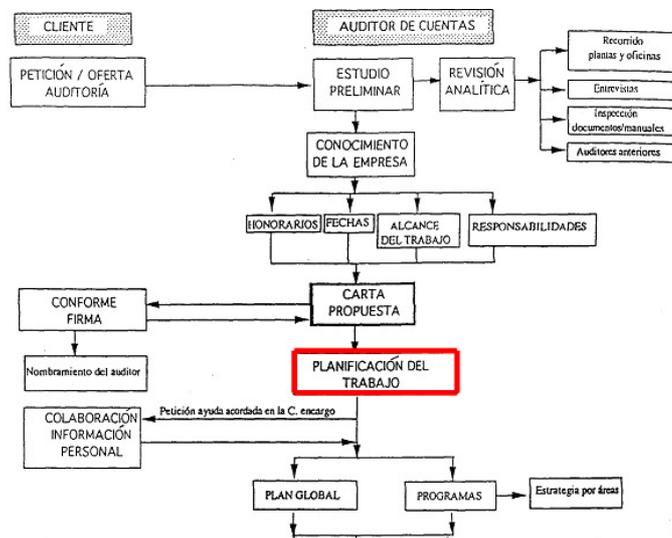
6.3 LA PLANIFICACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

"El trabajo de Auditoría debe planificarse y ejecutarse adecuadamente y en el caso de que tenga ayudantes se les debe de supervisar de forma satisfactoria".

El desarrollo de una Auditoría exige una planificación minuciosa y detallada, en la que consten no sólo los objetivos particulares a alcanzar en cada fase y área sino que comprende los distintos pasos (métodos) a seguir para alcanzarlos de forma eficiente y eficaz.

Para el desarrollo de este epígrafe nos basaremos en la NIA-300 y en la Normas Técnicas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo emitidas por el ICAC.

La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en la asignatura de Auditoría. 3º LADE de la UPV/EHU

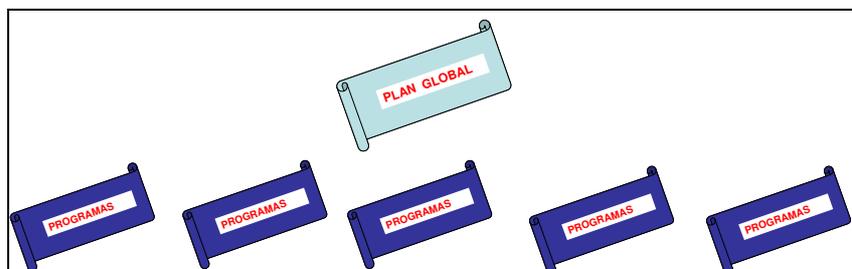
La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de **una estrategia global** en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor debe:

- a) identificar las características del encargo que definen su alcance;
- b) determinar los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- c) considerar los factores que, según su juicio profesional, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
- d) considerar los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y
- e) determinar la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del

conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

El auditor deberá **documentar** adecuadamente la **planificación** de la auditoría en dos tipos de documentos escritos:



Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor. El auditor desarrollará el **plan de auditoría** en el que incluirá una descripción de:

- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo,
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a la obtención de evidencia sobre las cuentas anuales (ejecución de procedimientos de auditoría relativos a determinados tipos de transacciones, saldos contables y cualquier otra información que se considere necesaria verificar),
- otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las Normas de Auditoría

Este plan global comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:

- ✓ Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes
- ✓ Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- ✓ La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
- ✓ La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.

- ✓ La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- ✓ El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- ✓ La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- ✓ El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
- ✓ La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- ✓ La participación de expertos.

Así mismo, el auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo. Habrá tantos programas como áreas o secciones de trabajo haya que revisar.

⇨ LA ESTRATEGIA ESCRITA ES DE DOS TIPOS:

A) **ESTRATEGIA GLOBAL** → SE PLASMA EL TRABAJO A DESEMPEÑAR, POR EL AUDITOR Y SUS EQUIPOS, DE FORMA GENERAL Y RESUMIDA.
Y SE EXPLICA LA FORMA EN QUE SE ESPERA QUE RESPONDA LA ORGANIZACIÓN DE LA ENTIDAD.
PARA LOGRAR EL ENCARGO FIRMADO.

B) **ESTRATEGIAS PARCIALES** → SE PLASMA EL TRABAJO A DESEMPEÑAR, POR EL AUDITOR Y SUS EQUIPOS, DE FORMA MINUCIOSA Y DETALLADA
A NIVEL DE ÁREAS, ACTIVIDADES O FUNCIONES DE UNA EMPRESA.
ELIJIENDO LOS OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS A CONSEGUIR EN ÉLLAS.

Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de Postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU

El establecimiento de la estrategia global de auditoría, del plan de auditoría y de los programas no son procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios consiguientes en el otro. Además, tanto el plan global como los correspondientes programas **deberán revisarse** a medida que progresa la auditoría

(pueden aparecer hechos inesperados, cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, etc.).

Una planificación adecuada facilita la realización de la auditoría en varios aspectos, entre otros los siguientes:

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente. Evita duplicidades y omisiones de trabajo.
- Permite la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Ayuda la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Permite, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

6.4 IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE INCORRECCIONES IMPORTANTES MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDADY SU ENTORNO: EL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO

"Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del Control Interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de Auditoría".

Para el desarrollo de este epígrafe nos basaremos en la NIA-265, NIA-315 y en la Normas Técnicas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo emitidas por el ICAC.

Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. Tanto el diseño, la implementación como el mantenimiento del control interno corresponden a los responsables del gobierno de la entidad. Ahora bien, el auditor deberá estudiar y evaluar el control interno existente en la empresa para poder conocer el nivel de confianza de la información contable contenida en las cuentas anuales.

El auditor debe conocer el control interno que sea relevante para la auditoría, es decir, aquellas actividades de control que, a su juicio, son necesarias conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría.

Por tanto, una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético a la hora de establecer y aplicar los procedimientos de control.

Definición del control interno

El término “control interno” abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes, que pueden describirse dentro del entorno de control de una entidad. De forma resumida puede decirse que el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguran que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección (consecución de los objetivos de la entidad relativos a la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables).

La evaluación de la calidad de los sistemas de control interno existentes en una empresa es fundamental para determinar la fiabilidad de la información que surge de ellos y para establecer el tipo y extensión de las pruebas de auditoría a realizar.

El auditor de Cuentas deberá estudiar la probabilidad de que los sistemas de Control interno existentes en la empresa no sean capaces de detectar o prevenir a tiempo los errores, irregularidades, omisiones e incidencias significativas que se produzcan en la misma.

El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como “contables” o “administrativos”, tales como:

a) **Los controles contables** comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es:

- ✓ la salvaguarda de los bienes activos y
- ✓ la fiabilidad de los registros contables.

- 1- las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones previas
- 2- las operaciones se registran debidamente para:
 - Facilitar la preparación de estados financieros
 - Información fiable, suficiente y oportuna para la toma de decisiones

b) **Los controles administrativos** se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

Tres acciones a revisar:

1. Definición de políticas como guías de acción
2. Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes
3. Delimitación precisa de la autoridad y niveles de responsabilidad: asignación o fijación de funciones a cada empleado (según su capacitación: formación y experiencia)

Personal competente:

- ✚ El personal debe saber cumplir con sus responsabilidades eficazmente
- ✚ Deben exigirse los siguientes requisitos:
 - Evaluación del personal
 - Remuneración de acuerdo con la responsabilidad asumida y con el grado de destreza demostrada
 - Vacaciones obligatorias y anuales
 - Rotación del personal dentro de lo posible
 - Exigencia de acatamiento de las normas establecidas

El auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

El auditor debe saber que el control interno, por muy eficaz que sea, sólo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control su funcionamiento pueda no ser eficaz bien porque surgen errores (por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal u otros fallo humanos) ó bien porque se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas,. Por tanto, no existe un control interno perfecto en la empresa.

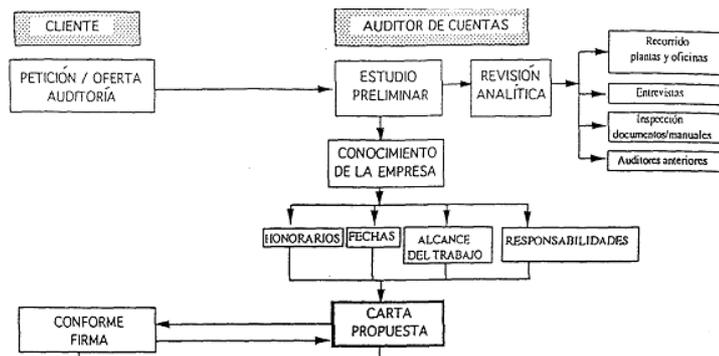
Estudio y evaluación del sistema de control interno.

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) La **revisión preliminar** del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.

La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema.

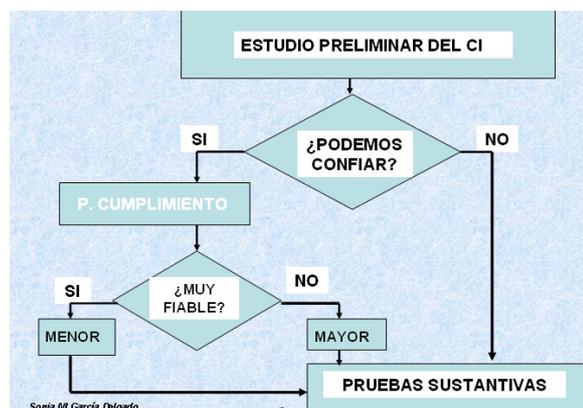
La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en la asignatura de Auditoría. 3º LADE de la UPV/EHU

b) La **realización de pruebas de cumplimiento** para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos de control no son satisfactorios, el auditor no debe confiar en los mismos. Es decir, si el auditor considera que el control interno existente no es fiable no debe aplicar pruebas de cumplimiento; toda la evidencia la obtendrá aplicando pruebas (sustantivas) en mayor medida y proporción sobre saldos contables y transacciones para obtener directamente información sobre la fiabilidad de los mismos.

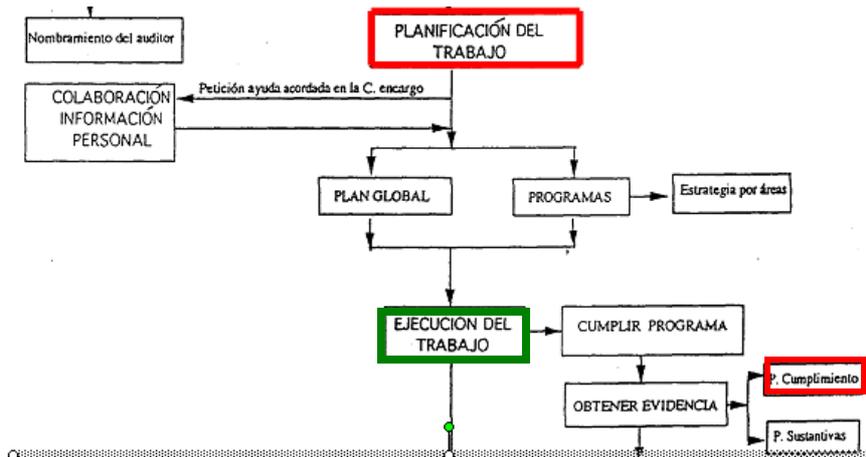


Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

Existencia - El control existe.

Efectividad - El control está funcionando con eficacia.

Continuidad - El control ha estado funcionando durante todo el período.



c) Comunicación de los fallos importantes detectados.

El auditor comunicará por escrito a la Dirección de la entidad las debilidades o deficiencias significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales. Este escrito se conoce con el nombre de carta de recomendaciones o carta de debilidades significativas de control interno.

Existe una deficiencia en el control interno cuando:

- a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o
- b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

El auditor incluirá en la comunicación una descripción de las deficiencias detectadas y una explicación de sus posibles efectos.

La comunicación escrita debe emitirse cuanto antes para que la Dirección de la empresa, si lo cree oportuno, pueda corregir y modificar los procedimientos y sistemas de control que contienen fallos importantes con efecto, generalmente, sobre la información contable.

El auditor, para determinar **el momento en que emitirá la comunicación** escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior.

6.5 .LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

Para el desarrollo de este epígrafe nos basaremos en la NIA-500 y en la Normas Técnicas de Auditoría relativas a la ejecución del trabajo emitidas por el ICAC.

El auditor al final de su trabajo debe emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados financieros. Dada la trascendencia que puede conllevar el contenido de esta opinión, no puede supeditarse ésta a una mera impresión, sino que debe fundamentarse en bases documentales que sean evidencias obtenidas a lo largo del trabajo.

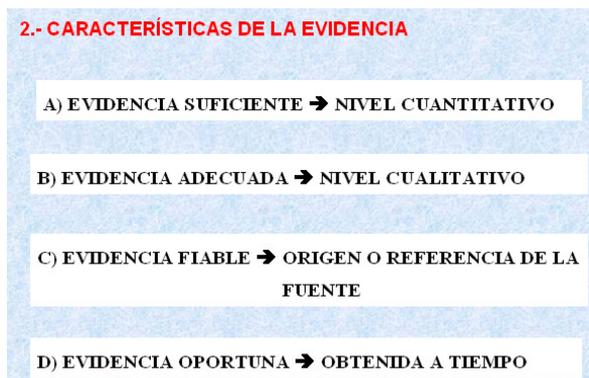
Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

Concepto y Características

La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.

La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor. La evidencia cumplir cuatro características: debe ser suficiente, adecuada, fiable y oportuna. Es decir, la evidencia para que sea útil debe servir para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en El Master de Contabilidad y Auditoría de la Universidad de Cantabria

Las características de suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría mientras que la adecuación es la medida cualitativa (relevancia y fiabilidad para sustentarlas conclusiones en las que se basa la opinión del auditor) de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.



El auditor debe tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.

La evidencia de auditoría es importante para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de **naturaleza acumulativa** y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría.

Pruebas de obtención de evidencia

La evidencia de auditoría se obtiene mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias. La naturaleza o tipo de pruebas esta en función de dos factores:

- a) de los objetivos de auditoría que se trata de cubrir, y
- b) de la efectividad requerida para las pruebas

Para alcanzar conclusiones razonables en las que el auditor pueda basar su opinión, debe obtener evidencia mediante la aplicación de:

- 1) Procedimientos que permitan valorar el riesgo existente en la empresa

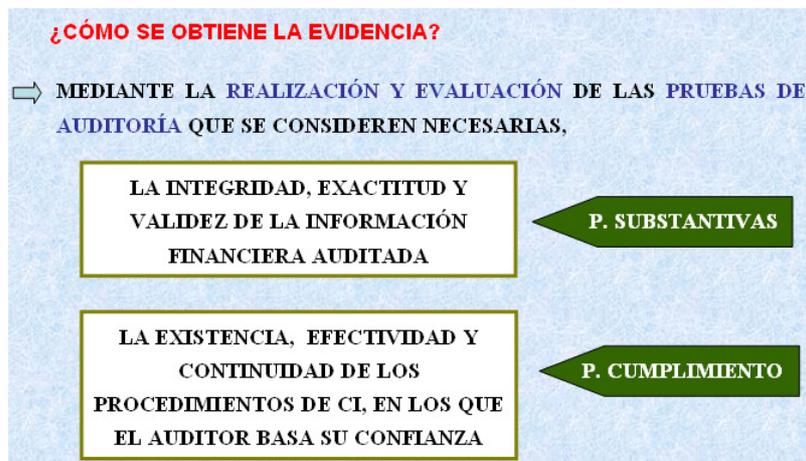
NIA-315 → IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

NIA-330 → RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

2) Procedimientos de auditoría posteriores

- i. **PRUEBAS DE CONTROLES, CUANDO LAS REQUIERAN LAS NIA O CUANDO EL AUDITOR HAYA DECIDIDO REALIZARLAS; Y**
- ii. **PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS, QUE INCLUYEN PRUEBAS DE DETALLE Y PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS SUSTANTIVOS.**

La evidencia de auditoría se obtiene mediante **pruebas de cumplimiento** (obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida) y **pruebas substantivas** (obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico). En el tema-7 se explica las características de estas pruebas.



Referencia: Elaboración propia

Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas substantivas y en la práctica los procedimientos de auditoría suministran al mismo tiempo evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable así como la evidencia requerida de las pruebas substantivas.

No obstante, la evidencia también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia

de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección; así el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor (NIA-500), debe:

- a) evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
- b) obtener conocimiento del trabajo de dicho experto; y
- c) evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable. Para ello:

- comprobará la exactitud e integridad de la información; y
- evaluará la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines de la auditoría

La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la “ausencia de información” (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) también como evidencia de auditoría.

El auditor obtiene la seguridad razonable cuando ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Es decir, cuando el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada (decir que las cuentas anuales presentan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel cuando no lo es y viceversa) en el informe sea bajo.

De forma esquemática podemos recoger la fase de ejecución del trabajo necesaria para la obtención de la evidencia:

