

TEMA 7. LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA

7.1 OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS

El auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría a la totalidad de la información disponible (verificación al cien por cien; normalmente compuesta por pocos elementos a verificar que por su naturaleza y/o cuantía son importantes), mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva a criterio del auditor) o a través de una combinación de ellas.

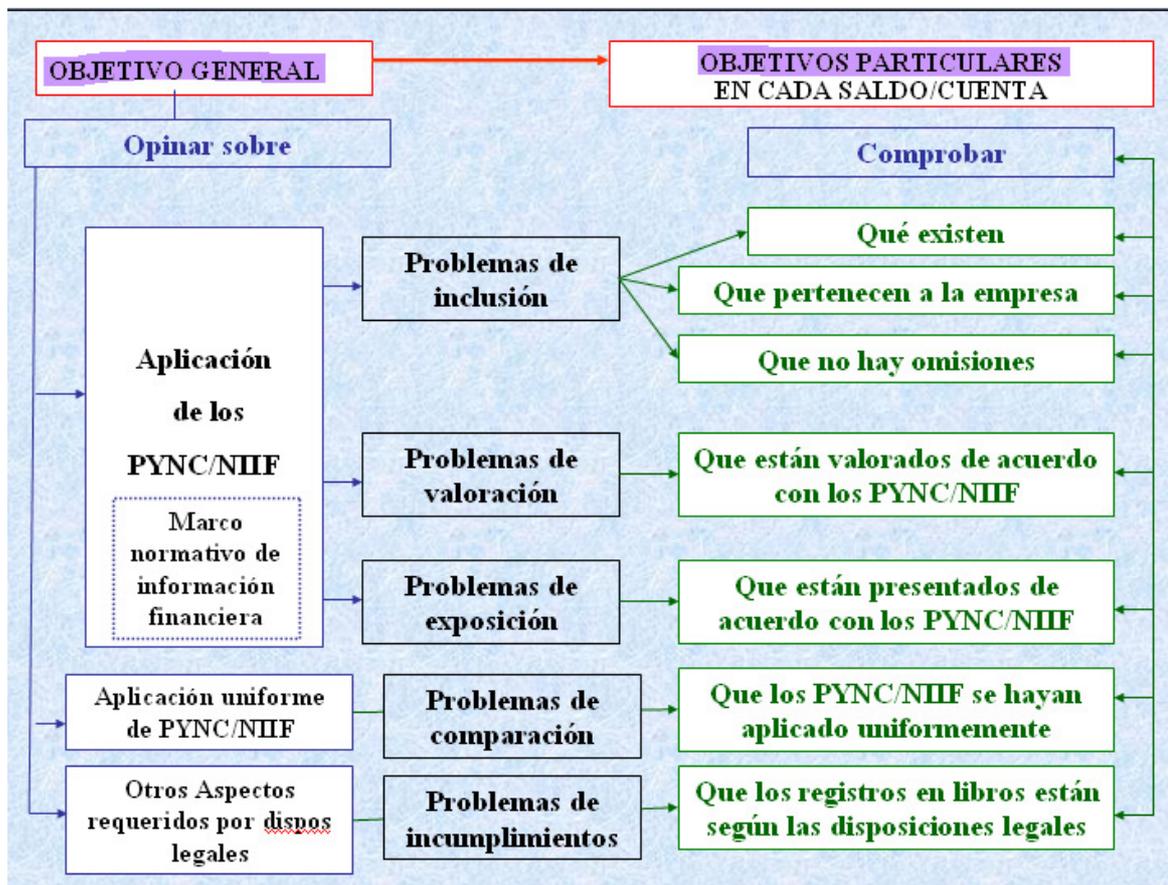
No siempre el auditor puede tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

El auditor debe obtener evidencia sobre los sistemas de control interno existentes en la empresa (ver tema-6) y sobre las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en la información contable y, en concreto, en las cuentas (NTA-1991):

LEGITIMIDAD DE LOS SALDOS	<p>Existencia - Los activos y pasivos existen en una fecha dada.</p> <p>Derechos y Obligaciones - Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada</p> <p>Acaecimiento - Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.</p> <p>Integridad - No hay activos pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados</p>
VALORACIÓN	<p>Valoración - Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado</p> <p>Medición - Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.</p>
PRESENTACIÓN EN CUENTAS ANUALES	<p>Presentación y desglose - Las transacciones se clasifican de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.</p> <p>Periodificación de operaciones- Imputación adecuada de las operaciones al periodo en que hayan tenido lugar los hechos económicos.</p>
DISPONIBILIDAD	<p>No existen restricciones a la disponibilidad de los activos de la empresa, y si éstas existen están adecuadamente reveladas en la Memoria</p>

El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión. Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

La falta de suficiente nivel de evidencia o incorrecciones no corregidas sobre un hecho importante en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a modificar su opinión en el informe de auditoría.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de Postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU y en el Master de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la Universidad de Cantabria

7.2-. FASES EN LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA

En todo trabajo es importante tener la información justo en el momento preciso que se vaya a utilizar para que sea útil y permita adoptar decisiones acertadas. Sin embargo, la realización de las pruebas de auditoría no pueden aplicarse todas al mismo tiempo: ni todas juntas de forma simultánea ni todas en un momento concreto del ejercicio. Existe una tendencia natural a acumular el trabajo de auditoría en el momento inmediatamente posterior al cierre del ejercicio porque es cuando se han terminado las operaciones y actividades de la empresa, y porque es cuando ya se pueden disponer de la información contable cuasi-terminada (y con un poco de suerte el auditor puede disponer ya de las cuentas anuales).

La acumulación del trabajo origina **problemas para los despachos:**

- ❖ **No hay recursos humanos suficientes para realizar todas las auditorías de forma simultánea**
- ❖ **Retrasos en la terminación del trabajo → Retrasos en la emisión del informe**

Las pruebas de auditoría deben ejecutarse de forma razonable, cuando la información esté disponible y cuando el auditor crea que es más conveniente para el logro de sus objetivos. Para decidir el momento, el auditor tiene que considerar, entre otras, las siguientes cuestiones:

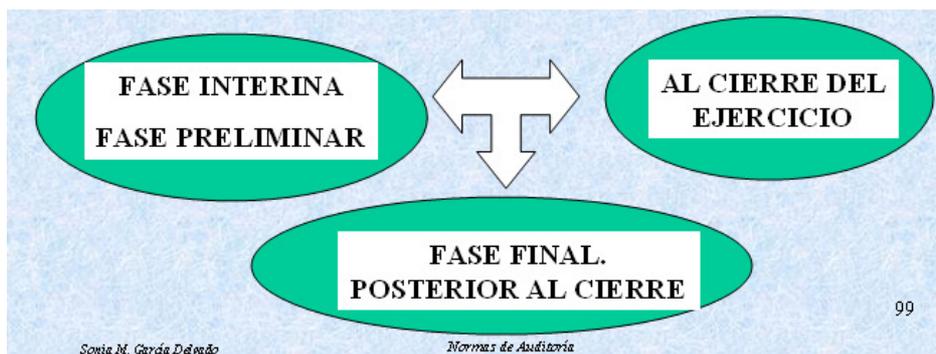
- a) su trabajo debe encontrarse finalizado en la fecha pactada con el cliente (figura recogida en el contrato o en la carta de encargo). La primera condición temporal la marca la fecha convenida para entregar el informe de auditoría; el grado de cumplimiento por parte del auditor dependerá de:
 - la fecha de entrega de las cuentas anuales: la mayor o menor rapidez de la empresa para cerrar cuentas y preparar los estados financieros;
 - el personal de la empresa disponible para atender y colaborar con el auditor; y
- b) el momento en el que ha sido contratado. La fecha en la que se contrata la auditoría limita las posibilidades del auditor para decidir cuándo desarrolla las pruebas.

SI LA CONTRATACIÓN DEL TRABAJO SE EFECTÚA AL COMIENZO DEL EJERCICIO, ESTA CIRCUNSTANCIA PERMITE ADELANTAR ALGUNAS PRUEBAS ANTES DEL CIERRE.

- c) la naturaleza, el momento y la fuente de disponibilidad de la información contable. El formato de la evidencia (papel o electrónico u oral), el lugar donde este ubicada la información (dentro o fuera de la empresa cliente), quién ha generado la información y quién la custodia, cuándo de genera la información, etc. son factores que determinan cuando se puede verificar y obtener la evidencia.

- ❖ **El tipo de actividades de la empresa marcan el ritmo y el alcance de la actuación del auditor: la rotación de las existencias, la política de enajenación de inmovilizado, si se realiza inventario permanente o rotativo, si hacen arqueos semanales, si las conciliaciones bancarias son mensuales o no se hacen nunca,...**
- ❖ **El tamaño y la situación geográfica de la empresa puede facilitar o perjudicar el trabajo del auditor.**

Las pruebas de auditoría pueden realizarse en tres momentos diferentes:



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en la asignatura de "Auditoría Aplicada", 4º LADE, Facultad de CC. y EE. de la UPV/EHU

7.2.1 Pruebas efectuadas antes del cierre

Esta fase se ubica en los meses anteriores al cierre del ejercicio de una empresa. Se caracteriza porque, por sí misma, no arroja evidencia suficiente sobre la fiabilidad de la información contable o sobre el funcionamiento adecuado del control interno. Se aplican pruebas para conocer la contabilidad del cliente y sus sistemas de control con anterioridad a la ejecución de las pruebas sobre la información contable definitiva o casi definitiva.

TIENEN COMO FINALIDAD PRINCIPAL DESCONGESTIONAR EL TRABAJO A LA FECHA DE CIERRE

Para comenzar a trabajar el auditor solicita un balance de sumas y saldos a una fecha concreta (aunque puede variar, normalmente suele ser a cierre del tercer trimestre del ejercicio; por ejemplo para una empresa que cierra su contabilidad a 31 de diciembre, la fecha del balance de sumas y saldos sería a 30 de septiembre). Aquellos datos contables que tienen una probabilidad alta de no sufrir cambios en sus valores, con poco movimiento o rotación son los primeros en ser examinados (por ejemplo: se verifican facturas de adquisición de inmovilizado o bajas producidas en los últimos años, correcciones o cambios de criterios en amortizaciones; se examinan los arqueos y conciliaciones realizadas por la empresa para conocer si los saldos iniciales son fiables; se verifican libros de actas, distribuciones de resultados, últimas inspecciones fiscales, etc.).

Así mismo, el auditor puede utilizar datos contables provisionales para realizar revisiones analíticas tendentes a detectar riesgos inherentes en áreas que deberán ser verificadas posteriormente con mayor alcance.

En auditorías recurrentes, el volumen de trabajo en esta fase es mucho menor ya que el estudio de los sistemas y de la contabilidad del cliente se ha efectuado en los trabajos anteriores. En el caso de una empresa que haya sido auditada en el ejercicio precedente por otro auditor, es obligación para el auditor sucesor ponerse en contacto con el predecesor. El nuevo auditor puede basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en años anteriores por el otro auditor (por ejemplo en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.)

7.2.2 Pruebas desarrolladas al cierre

Los procedimientos de auditoría en las fechas cercanas al cierre del ejercicio suelen centrarse en los activos corrientes, cuya alta rotación y el volumen elevado de sus operaciones diarias no aconseja su estudio en fechas alejadas y anteriores al cierre. Son las áreas que por su naturaleza normalmente tienen mayor probabilidad de contener incorrecciones (riesgo inherente).

- ❑ A PESAR DEL INTERÉS QUE PUEDA EXISTIR POR ADELANTAR EL TRABAJO, EN DETERMINADAS PARTIDAS DEL BALANCE:
1. CON UN CONTROL INTERNO DEFICIENTE Y
 2. CON UN ELEVADO RIESGO INHERENTE,
- LA FECHA MÁS APROPIADA, POR RAZONES DE COSTE Y EFICACIA, PARA VERIFICAR SU EXISTENCIA Y VALORACIÓN ES EL CIERRE DEL EJERCICIO.

Así mismo, en esta fase de trabajo de auditoría, existe siempre el problema contable del devengo de las operaciones y su correcta imputación al ejercicio en el que se producen. El auditor debe verificar que la empresa ha registrado en el ejercicio adecuado las transacciones realizadas cercanas al cierre. La causa más frecuente de incorrecciones contables de este tipo suele ser una demora en la recepción o emisión de los justificantes a partir de los que se procede a realizar el asiento contable; son operaciones ya finalizadas que debiendo registrarse, todavía permanecen pendientes.

El estudio del devengo de los hechos económicos se dirige tanto a la comprobación de los saldos del balance como de la cuenta de pérdidas y ganancias. El corte de operaciones, como prueba de auditoría, es idónea para obtener evidencia sobre el devengo y la adecuada contabilización de las operaciones: tomando como referencia el cierre del ejercicio podemos verificar las transacciones devengadas unas semanas antes y después de dicha fecha para comprobar su adecuada imputación al balance y a la cuenta de resultados. Por ejemplo nos podemos encontrar tanto con un cobro a un cliente que todavía no se ha contabilizado, como con ciertas recepciones de existencias no registradas como compras y pendientes de pago a los proveedores. En el primer caso, la incorrección afecta a la clasificación de las partidas dentro del activo circulante (en vez de corresponder a una cuenta a cobrar debería registrarse en tesorería). En el segundo caso, la no contabilización de la compra afecta tanto a la cuantía del resultado como al balance en cuanto que se habría producido una omisión del pasivo exigible.

En los días cercanos al cierre, en las ocasiones que se puedan realizar (depende de la actividad y de las circunstancias de la empresa) el auditor verificará tanto el inventario físico de existencias como el último arqueo de caja del ejercicio. La posibilidad de obtener evidencia fiable fuera de la empresa sobre otros activos corrientes, como por ejemplo los activos líquidos (el registro electrónico de las entidades financieras), ayuda a que el trabajo del auditor pueda distribuirse en el tiempo y a que éste pueda centrarse en otros activos con menor control externo.

7.2.3 Pruebas posteriores al cierre

Después del cierre del ejercicio y hasta la fecha de entrega del informe de auditoría el auditor realiza el resto de su trabajo planificado normalmente por cuatro razones fundamentales:

1.- Un hecho ocurrido en el período que transcurre desde el cierre del ejercicio hasta la emisión del informe de Auditoría puede ofrecer evidencia relevante sobre algunas afirmaciones incluidas en las Cuentas Anuales (hechos posteriores) y, por tanto, pueden tener un efecto significativo en la opinión del auditor.

2.- Se puede conocer el vencimiento y cancelación de operaciones que estaban pendientes al cierre del ejercicio.

3.- Se puede reconstruir la operación devengada y comprobar el saldo al cierre.

4.- El auditor dispone de las Cuentas Anuales de la empresa y puede efectuar procedimientos de revisión analítica sobre ellas para:

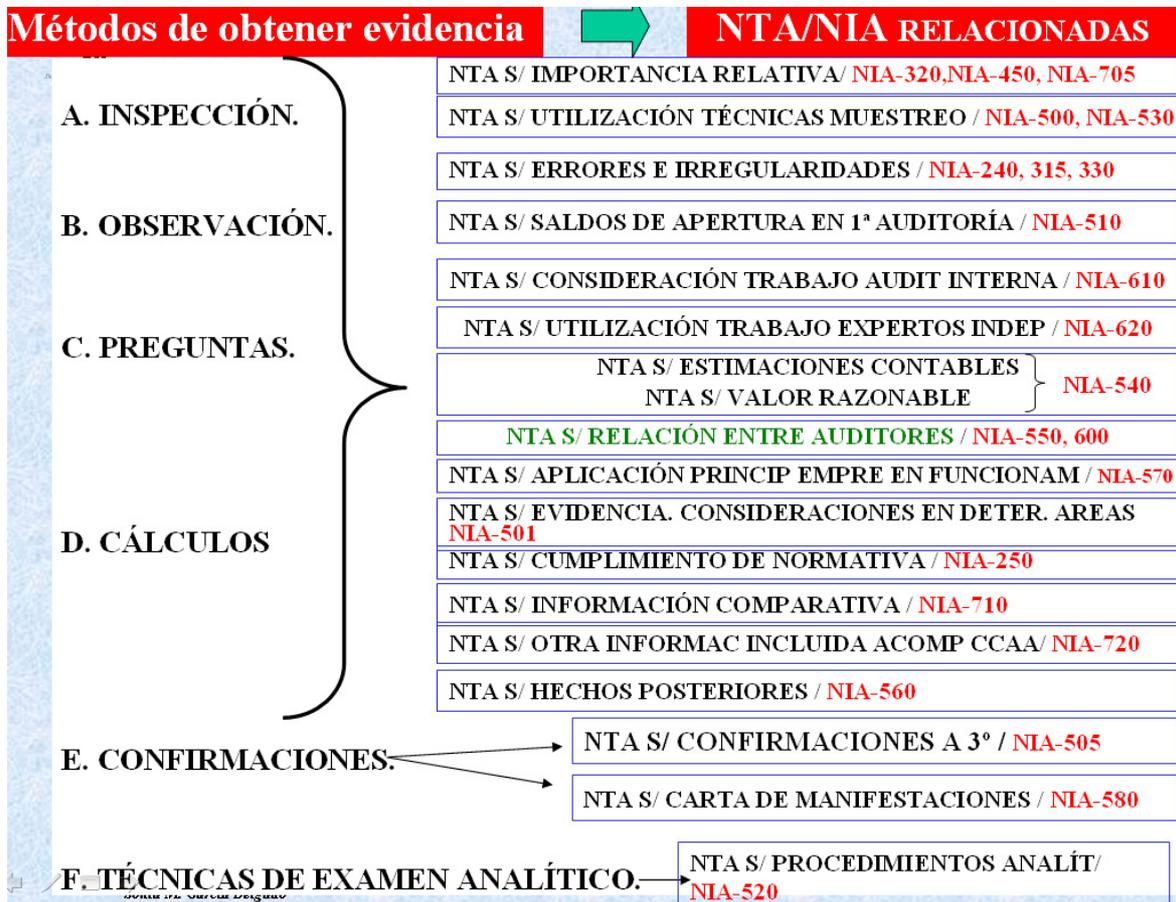
- observar si existen relaciones anormales no detectadas en la fase preliminar (normalmente esconden circunstancias que pueden incidir en la opinión del auditor) que sugieran realizar más pruebas;
- obtener una cierta seguridad de que el trabajo realizado ha sido suficiente y adecuado. La evidencia obtenida permite al auditor emitir la opinión con un nivel de confianza alta o con un nivel de riesgo a equivocarse aceptablemente bajo.

7.3 MÉTODOS Y TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN

Los métodos y técnicas de verificación son los actos de investigación que se aplican sobre saldos, transacciones, procedimientos y hechos relativos a las cuentas anuales con el fin de contrastar que están debidamente soportados en tiempo y contenido. Los más importantes para la obtención de la evidencia son (NIA-500):

- A. INSPECCIÓN.
- B. OBSERVACIÓN.
- C. PREGUNTAS.
- D. CÁLCULOS
- E. CONFIRMACIONES.
- F. REEJECUCIONES.
- G. TÉCNICAS DE EXAMEN ANALÍTICO.

Todos los métodos se encuentran desarrollados por diferentes normas de auditoría. En el siguiente esquema se presenta de forma resumida las NIA (Normas Internacionales de Auditoría) y las NTA (Normas Técnicas de Auditoría) en las que se puede obtener información sobre los mismos.



Referencia: Elaboración propia. Material utilizado en el Curso de postgrado de Especialista en Auditoría de la UPV/EHU y en el Master de Contabilidad y Auditoría de la Universidad de Cantabria

7.3.1 La Inspección

Consiste tanto en el examen o verificación de los registros o documentos ya sean internos o externos a la empresa, ya estén en formato papel, soporte electrónico o en otro medio (comprobar la coherencia y concordancia de los registros contables) como en la revisión física de activos tangibles (comprobar su existencia real y su el estado físico). La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la procedencia de la información y la efectividad de los controles internos existentes en la empresa: por ejemplo una evidencia documental producida y mantenida por terceros

proporciona más confianza que si la evidencia documental es elaborada y mantenida por la entidad.

NORMALMENTE EN UN DOCUMENTO SE EXAMINA:

- FECHA OPERACIÓN
- CARACTERÍSTICAS TRANSACCIÓN
 - ACTIVO ADQUIRIDO O VENDIDO
 - CONDICIONES FINANCIERAS (PRECIO, DESCUENTO, FORMA DE PAGO,....)
 - FECHA RECEPCIÓN O ENTREGA
 - ETC.
- AUTORIZACIÓN O APROBACIÓN DE LA OPERACIÓN
- PRE-NUMERACIÓN DEL DOCUMENTO
- EXISTENCIA O NO DE DUPLICADO DEL DOCUMENTO

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

Es un método muy accesible para el auditor y a un coste relativamente bajo. Sin embargo, sólo las partidas que representan elementos tangibles pueden ser susceptibles de inspección física como, por ejemplo, los inmovilizados materiales, las existencias y el dinero en metálico. Otros activos como las inversiones financieras y los inmovilizados intangibles, la inspección que se puede realizar es solamente documental.

7.3.2 La Observación

Consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. El auditor no realiza prueba alguna, esta presente, visualiza y toma nota del trabajo y de los resultados alcanzados. Es un método útil que se emplea cuando se utiliza al personal de la empresa como colaborador; el auditor puede comprobar cómo se está desarrollando la prueba (las funciones y responsabilidades asignadas) y puede tutelar su ejecución. Por ejemplo, el auditor puede observar cómo el personal de la entidad realiza un inventario físico o un arqueo de caja.

Es un método apropiado para la realización de pruebas sobre el funcionamiento de los controles internos, sin embargo no garantiza la correcta aplicación de un control en todo el período auditado: solo cuando esta presente el auditor.

La observación, como método de obtención de evidencia en auditoría, presenta las siguientes limitaciones:

- resulta no operativo en procesos que requieren un espacio largo de tiempo para su realización;
- no existe la posibilidad de comprobar posteriormente la correcta ejecución del procedimiento. Normalmente no deja evidencia documental de su ejecución;
- puede suceder que el auditor no entienda lo que está observando sin que haya posibilidad de que se repita;
- la posibilidad de que el este presente y observe puede alterar la ejecución del proceso (contaminación del observador);
- es un método limitado al momento en el que tiene lugar el procedimiento y, además, el auditor debe estar disponible para ese momento.

7.3.3 Las Preguntas ó Indagaciones

El auditor puede obtener evidencia preguntando al personal de la empresa o fuera de la misma que tenga los conocimientos necesarios bien para resolver determinadas circunstancias o bien para corroborar evidencia obtenida anteriormente. Es importante constatar que las preguntas no se dirigen a validar una rúbrica en concreto, sino las circunstancias que la rodean. Muchas veces el auditor obtiene información que no poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si lo considera necesario.

Algunos factores que influyen en la relevancia de las respuestas son el momento en el que se formulan las preguntas o las personas que se encuentran presentes en el momento de formularlas (el grado de independencia y competencia del personal afectará a la fiabilidad de las respuestas y a la profundidad de las preguntas)

LAS PREGUNTAS DIRIGIDAS AL PERSONAL SOBRE ASPECTOS QUE NO AFECTAN A SUS COMPETENCIAS, PERO QUE CONOCEN POR SU FUNCIÓN, PUEDEN SUMINISTRAR DATOS RELEVANTES QUE REQUIERAN UNA INVESTIGACIÓN MÁS INTENSIVA.

Las preguntas y respuestas pueden ser orales o escritas. por escrito son más fiables que las verbales, ya que exigen una mayor reflexión al interlocutor y deja evidencia documental. sin embargo, una respuesta meditada presenta mayores posibilidades de estar sesgada.

Este método puede utilizarse en cualquier fase de trabajo de la auditoría y permite su repetición bien a la misma persona o a diferentes. Se utiliza para complementar o

corroborar la evidencia obtenida por otros métodos, por tanto, pocas veces es de confiar solo por ella misma.

✓ LAS TÉCNICAS QUE EMPLEA ESTE MÉTODO PUEDEN SER:

A) LA ENTREVISTA

B) LAS ENCUESTAS Y CUESTIONARIOS

7.3.4 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. Es decir, pretende aportar evidencia sobre la correcta cuantificación de las transacciones registradas por la empresa y sobre el correcto pase de información entre registros y de éstos a las cuentas anuales.

La calidad del control interno y la naturaleza de los saldos y transacciones son factores determinantes para conocer si existe en un área probabilidad de incorrecciones importantes. A título orientativo podemos presentar los siguientes ejemplos de hechos y circunstancias que pueden aumentar el riesgo de errores:

- Existe una alta rotación en el personal que impide una competencia y formación adecuada en el área.
- Se ejerce presión sobre el personal del área para que finalice sus tareas contables en un período de tiempo anormalmente breve
- Operaciones no habituales, especialmente si tienen lugar en momentos próximos al cierre del ejercicio y que deban registrarse.
- Transacciones o tratamientos contables complejos
- Registros no adecuados, archivos incompletos, ajustes excesivos en libros y cuentas que no se revisan ni se cotejan por nadie.
- Muchas operaciones a registrar en poco tiempo.
- Ubicaciones del personal que favorecen la distracción y el relajo en sus funciones y responsabilidades.
- Etc.

7.3.5 Las Confirmaciones

Es un método que consiste en obtener corroboración de una información contenida en los registros contables. Puede ser oral o escrita (formato papel, electrónico u otro medio) y puede obtenerse dentro o fuera de la empresa. Normalmente casi siempre se realiza por escrito dado que al ser evidencia directa sobre las afirmaciones contables recogidas en las cuentas anuales, puede llegar a ser única fuente de evidencia sobre alguna de dichas afirmaciones. Podemos destacar tres tipos de confirmaciones escritas:

<p>DENTRO → CARTA DE MANIFESTACIONES</p> <p>FUERA → CIRCULARIZACIÓN A TERCEROS</p> <p>AUDITOR → CARTA DE RECOMENDACIONES</p>

La **carta de manifestaciones** es aquel documento por el que la dirección de la empresa proporciona al auditor documentación escrita respecto a explicaciones verbales de aspectos significativos relacionados bien directa o indirectamente con las cuentas anuales o bien relacionados con el sistema de control interno. Es una información que permite al auditor confirmar y corroborar que el alcance de su examen ha sido adecuado y que no existe evidencia contradictoria que requiera investigaciones adicionales.

El requerimiento de la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” es obligatorio para cualquier trabajo de auditoría de cuentas pero su obtención no es sustitutiva de los procedimientos normales aplicados por los auditores para la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que soporte razonablemente su opinión técnica. Para más información puede consultarse la NIA-580 y la NTA correspondiente (véase las actividades a realizar en este tema.)

Normalmente el auditor solicita **confirmaciones de terceros** (clientes, proveedores, entidades financieras, abogados, etc) con respecto a saldos contables o partidas que los integran, así como sobre compromisos u obligaciones fuera de balance que no pueden comprobarse. Por ejemplo, el auditor puede solicitar información sobre:

- Saldos y operaciones con bancos y otras entidades financieras.
- Saldos de clientes y otros deudores; saldos con proveedores y otros acreedores
- Existencias propiedad de la entidad y depositadas en terceros.
- Títulos de propiedad de activos bajo la custodia de terceros o retenidos por éstos en garantía.
- Fianzas, avales y otras garantías.
- Etc.

La confirmación de terceros puede realizarse de dos formas diferentes: positiva o negativa

1. CONFIRMACIÓN POSITIVA:

SE SOLICITA A LA PERSONA QUE CONFIRME QUE, EXPRESAMENTE SE PRONUNCIE SOBRE UN SALDO, UNA DETERMINADA INFORMACIÓN PROPORCIONADA O INCLUSO SEÑALE CUAL ES SU CUANTÍA.

2. CONFIRMACIÓN NEGATIVA:

LA PERSONA QUE CONFIRMA TAN SÓLO DEBE RESPONDER CUANDO NO ESTÁ DE ACUERDO CON EL SALDO O INFORMACIÓN QUE SE ENVÍA.

La mayor o menor garantía ofrecida por el método de confirmación dependerá, en gran medida, de la información solicitada y de la honradez del tercero.

7.3.6 Las Reejecuciones

Es un método que supone una ejecución independiente por el auditor de los procedimientos, procesos o controles ya realizados anteriormente. Puede ser empleada esta técnica con fines sustantivos (verificar información contable) o de cumplimiento (verificar controles). Es un método útil siempre que el proceso pueda repetirse y suele realizarse cuando la información objeto de examen es importante y no puede obtenerse evidencia de ninguna otra forma. A diferencia del método de observación, el auditor es el sujeto activo de la acción, es quién la realiza y obtiene directamente la información.

7.3.7 Las Técnicas de Examen Analítico

Consisten en evaluaciones de información económica financiera realizadas por el auditor mediante el estudio de:

- Las relaciones existentes entre diferentes datos referidos a una fecha dada y
- Las tendencias o variaciones de valores de datos a lo largo de un intervalo temporal.

LAS TÉCNICAS PUEDEN OSCILAR DESDE UN ANÁLISIS COMPARATIVO TEMPORAL, HORIZONTAL, DE RATIOS HASTA ESTADÍSTICO, COMO EL ANÁLISIS DE REGRESIÓN.

Cuanto más fiable y estable sea la información que se toma como base, mejores serán los resultados obtenidos por el auditor. El auditor consultará a la dirección de la entidad sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos. Así, pueden utilizarse datos analíticos preparados por la entidad, bajo el supuesto de que se tenga evidencia de que esos datos han sido preparados adecuadamente.

La revisión analítica puede realizarse tomando como base comparativa:

- a) información financiera actual con la de ejercicios anteriores.
- b) resultados obtenidos con los resultados proyectados (presupuestos, pronósticos, etc.)
- c) información de entidades similares.
- d) información financiera de la empresa con la del sector en la que opera
- e) información financiera consolidada, a una subsidiaria, división o segmento

Este método de obtención de evidencia se ejecuta en diversas fases del trabajo, desempeñando funciones diferentes en cada una de ellas: en la fase de planificación permite conocer fluctuaciones o movimiento inusuales e importantes que necesiten ser investigados (determinando la naturaleza, momento y alcance de otros procedimientos de auditoría); en la fase final, con las cuentas anuales definitivas y el trabajo terminado, permite corroborar si es necesario o no realizar más investigación (se utiliza como técnica de supervisión para identificar áreas que requieren la aplicación de pruebas de auditoría adicionales).

La selección tanto de las técnicas, métodos, análisis como el alcance y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto.

7.3.8 LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA VERSUS OBJETIVOS DE AUDITORÍA

De forma esquemática y resumida presentamos los objetivos de auditoría que pueden alcanzarse con la aplicación de los diferentes métodos de obtención de evidencia. Es importante resaltar que con muchos de ellos se consigue el mismo objetivo, por tanto, según las circunstancias existentes el auditor deberá optar por aquellas pruebas que sean más eficaces.

SOLUCIÓN PRUEBAS DE AUDITORÍA	OBJETIVOS DE AUDITORÍA					
	EXISTENCIA	TITULARIDAD	INTEGRIDAD	ACAECIMIENTO	VALORACIÓN	PRESENTACION Y DESGLOSE
PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO				X	X	
PRUEBAS SUSTANTIVAS	X	X	X	X	X	X
MÉTODOS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIA						
INSPECCIÓN FÍSICA	X		X		X	
OBSERVACIÓN	X					
PREGUNTAS	X	X		X	X	X
CÁLCULOS			X		X	
CONFIRMACIONES	X	X		X	X	
TÉCNICAS DE EXAMEN ANALÍTICO			X		X	X

7.4 RELACIÓN ENTRE PRUEBAS SUSTANTIVAS Y OBJETIVOS DE AUDITORÍA

El enfoque por objetivos de diseño de las pruebas sustantivas más utilizado es la prueba direccional (directional testing) en la que las diversas partidas (saldos) que integran las cuentas anuales pueden ser analizadas por sobrevaloración o infravaloración. Todos los objetivos (existencia, titularidad, acaecimiento, integridad, valoración, medición y presentación) pueden recogerse en dos: la información contable está sobrevalorada o infravalorada. Es un enfoque que pretende el mayor número posible de conclusiones de las diversas pruebas de auditoría, minimizando el coste total del trabajo (evita trabajos que no aporten evidencia adicional). Se trata de una estrategia de trabajo que se fundamenta en las siguientes premisas:

1) el registro contable se realiza por *partida doble*. Cualquier asiento contable implica la relación como mínimo de dos partidas:

- dos saldos deudores (dos activos o dos gastos; un activo y un gasto)

XXX 57. Tesorería a 43. Clientes XXX

- dos saldos acreedores (dos pasivos o dos ingresos; un pasivo y un ingreso)

XXX 17. Deudas a l/p a 52. Deudas a c/p XXX

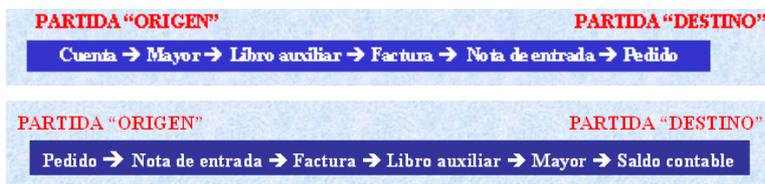
- un saldo deudor y un saldo acreedor

XXX 40. Proveedores a 57. Tesorería XXX

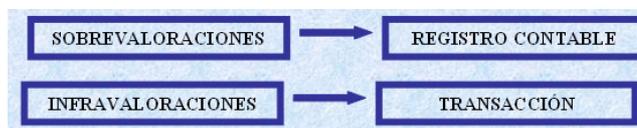
por tanto, estudiando la validez de una de ellas, se obtiene evidencia sobre la validez de la otra. Cualquier error en una de las partidas originaria bien un descuadre en los libros o bien un error en el resto de las partidas del asiento contable para que éste cuadrase.

2) todas las partidas tienen su origen en una *actividad económica o financiera* de la empresa. A partir de dicha actividad podemos verificar todas las partidas que están relacionadas. Cualquier información recogida en el Balance o cuenta de resultados cuyo origen no proceda de ninguna actividad anterior, no sería objeto de estudio por este enfoque de trabajo (por ejemplo los saldos contables que recogen pérdidas por obsolescencia o deterioro deben verificarse aplicando directamente las técnicas de observación o de revisión analítica).

3) En toda operación existe una *“partida origen”* y otra *“partida destino”*. Por tanto, la evidencia la podemos obtener a partir de los saldos contables o de las transacciones (evidencia documental que la soporta).



4) Las pruebas de auditoría aplicadas pretenden obtener evidencia relacionada con *sobrevaloraciones o infravaloraciones* en la información contable. Si el auditor estima que existe una gran probabilidad de que haya infravaloraciones tomará como partida "origen" o inicio de su investigación la evidencia documental de la transacción (si espera omisiones en los saldos contables, resultaría inútil empezar a trabajar con la información contable porque la información a verificar puede que no aparezca) y como partida "destino" el saldo contable; y viceversa, si se estima que exista sobrevaloraciones se tomará como partida "origen" el dato contable y como partida "destino" la transacción.



Con estas premisas, si el auditor al verificar una operación se encuentra con dos elementos de saldo deudor (por ejemplo: en el cobro a un cliente), entonces el estudio de uno de ellos en una dirección por sobrevaloración o infravaloración, implica obtener evidencia del otro en sentido contrario.

Dos saldos deudores: clientes y tesorería

El estudio de **clientes por sobrevaloración** (se toma como partida “origen” el dato contable) ofrece evidencia sobre posibles **infravaloraciones en tesorería** (saldos de clientes que debieran haberse cobrado y que figuran aún como derechos de cobro en la cuenta de clientes)

Por el contrario, si el auditor al verificar una operación se encuentra con dos elementos de saldos contrarios (saldo deudor y acreedor), el estudio de uno de ellos en un sentido (por sobrevaloración o infravaloración) ofrece evidencia sobre el otro en el mismo sentido. Ello obliga al auditor a estudiar uno por sobrevaloración (partida origen es el saldo contable) y el otro por infravaloración (partida origen es la transacción). Realizar las pruebas de auditoría por sobrevaloración e infravaloración sobre los mismos elementos sería una alternativa ineficaz ya que se estaría duplicando el trabajo del auditor.

Dos elementos con saldo contrario: un activo y un pasivo

El estudio de **infravaloraciones en los pasivos** (por ejemplo: proveedores) ofrece evidencia relacionada con la **infravaloración de tesorería**. Si no hay ninguna otra cuenta relacionada, para que haya un equilibrio entre los saldos en el Balance, la incorrección debe existir en ambos saldos, tanto en la cuenta de proveedores como en la de tesorería. Supongamos que hay una infravaloración de 1000 u.m.:

BALANCE (31.12.2013)			
<p>A) ACTIVO NO CORRIENTE 547.151,76</p> <p>B) ACTIVO CORRIENTE 117.696,36</p> <p>II. Existencias 88.938,00</p> <p style="padding-left: 20px;">Cepos 33.750</p> <p style="padding-left: 20px;">Trampas-túnel 55.188</p> <p>III. 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios. 8.308,36</p> <p style="padding-left: 20px;">VII. 1. Tesorería. 20.450,00</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Total Activo 664.848,11</p>	<p>A) PATRIMONIO NETO 642.452,81</p> <p>A-1 Fondos propios</p> <p style="padding-left: 20px;">A-1) 1.Capital 605.000,00</p> <p style="padding-left: 20px;">A-1) III Reservas. 78.700,00</p> <p style="padding-left: 20px;">A-1) VII. Resultado del ejercicio. - 41.247,19</p> <p>B) PASIVO NO CORRIENTE 9.237,50</p> <p>II. 2. Deudas con entidades de crédito. 6.297,50</p> <p>II. 5. Otros pasivos financieros. 2.940,00</p> <p>C) PASIVO CORRIENTE 13.157,80</p> <p>III. 2. Deudas con entidades de crédito. 5.960,00</p> <p style="padding-left: 20px;">V. 1. Proveedores 3.146,50</p> <p style="padding-left: 20px;">V. 3. Acreedores varios. 159,50</p> <p style="padding-left: 20px;">V. 5. Pasivos por impuesto corriente. 1.137,67</p> <p style="padding-left: 20px;">V. 6. Otras deudas con las Administraciones Públicas. 2.754,13</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Total Pasivo y Patrimonio Neto 664.848,11</p>		

Normalmente, teniendo en cuenta que el número de relaciones entre elementos del activo es muy superior al de los elementos del pasivo entre sí, las partidas que presentan saldo deudor (los activos y gastos) se suelen auditar por sobrevaloración (la verificación y estudio se comienza por el dato contable y se termina en la transacción que dio origen a su registro) y las de saldo acreedor (los pasivos e ingresos) por infravaloración (la verificación y estudio se comienza por la misma transacción y se termina en el dato contable).