

PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA-ES 300)

La NIA-ES 300 trata la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la auditoría de estados financieros en el contexto de una auditoría recurrente, dejando para la NIA-ES 510 las consideraciones en un encargo inicial de auditoría.

La planificación de una auditoría no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo, que a menudo comienza en la fase de cierre de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual; e implica:

- 1º.- El establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo en la que definir el alcance, el tiempo y la dirección de la auditoría incluyendo la asignación de recursos; y
- 2º.- El desarrollo de un plan de auditoría más detallado incluyendo la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos de auditoría para cada objetivo.

Al comienzo del encargo el auditor llevará a cabo la aplicación de procedimientos sobre la continuidad de las relaciones con el cliente, así como la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética, incluido la independencia.

Esta NIA-ES enfatiza en mayor medida el esfuerzo en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material de los estados financieros en la fase de planificación que lo establecido en las NTA anteriores.

1.- Introducción

Una planificación adecuada favorece la auditoría de los estados financieros en varios aspectos, entre otros, ayuda al auditor a:

- Prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría;
- Identificar y resolver oportunamente problemas potenciales; y
- Organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría para que sea realizado de forma eficaz y eficiente;

Además:

- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo, así como su dirección y supervisión; y
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por los auditores de componentes y expertos.

2.- Objetivo

El objetivo de esta NIA-ES es que el auditor es planificar la auditoría para que sea realizada de manera eficaz.

3.- Definiciones

(a) La **planificación** de una auditoría se define como un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza simultáneamente o con posterioridad a la finalización de la auditoría del ejercicio anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual.

Por tanto, la planificación no debe considerarse como una fase diferenciada de la auditoría.

b) La planificación comprenderá básicamente la **estrategia global de auditoría** y un **plan de auditoría**, de carácter más detallado que la estrategia global

4.- Requerimientos:

4.1. Participación de miembros clave del equipo del encargo

En la planificación de auditoría deben participar tanto el socio del encargo como otros miembros clave del equipo del encargo.

4.2. Actividades preliminares del encargo

Al comienzo del encargo de auditoría el auditor debe llevar a cabo las siguientes actividades:

- 1º. La aplicación de procedimientos relativos a la continuidad de las relaciones con el cliente y el encargo de auditoría específico;
- 2º. La evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia;
- 3º. El establecimiento del acuerdo de los términos del encargo.

4.3. Actividades de planificación

El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, momento de realización y dirección de la auditoría que guíe el desarrollo de la misma.

La estrategia global de auditoría incluirá las características del encargo, determinará los informes a emitir, considerará los factores significativos para la dirección del equipo del encargo, los resultados de las actividades preliminares y determinará los recursos necesarios para realizar el encargo.

Asimismo el auditor

- Desarrollará un plan de auditoría (más detallado que la estrategia global) incluyendo la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría para la valoración del riesgo, de los procedimientos de auditoría posteriores para cada afirmación y de otros procedimientos que se puedan requerir;
- Actualizará y cambiará las decisiones de planificación en el transcurso de la auditoría, cuando sea necesario; y
- Planificará la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión de los miembros del equipo y de su trabajo.

4.4. Documentación

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- 1º. La estrategia global de auditoría;
- 2º. El plan global de auditoría; y
- 3º. Cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios.

4.5. Consideraciones adicionales en encargos de auditoría iniciales

Para los encargos iniciales, el auditor podrá necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad auditada que sí existe en planificación de encargos recurrentes.

El auditor, antes de empezar una auditoría inicial aplicará los procedimientos requeridos por la NIA-ES 220 relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de comunicación con el auditor predecesor. En este sentido, en relación con la comunicación con el auditor predecesor, se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 25.2.f) del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

5.- Guía de aplicación y otras notas explicativas:

5.1. La función y el momento de realización de la planificación (A1 a A3)

La naturaleza y extensión de las actividades de planificación varían en función de:

- La dimensión de la entidad auditada;
- La complejidad de la entidad auditada;
- La experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo; y
- Los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría.

La planificación incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, cuestiones como:

- Los procedimientos analíticos que van a aplicarse;
- El marco normativo aplicable a la entidad y el cumplimiento del mismo por la entidad;

- La determinación de la importancia relativa;
- La participación de expertos; y
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

5.2 Participación de miembros clave del equipo del encargo (A4)

Al objeto de utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejorar la eficacia y la eficiencia del proceso de planificación, participarán en la planificación de la auditoría tanto el socio del encargo como otros miembros clave del equipo del encargo.

5.3. Actividades preliminares del encargo (A5 a A7)

La realización de las actividades preliminares del encargo al comienzo del encargo de auditoría actual facilita al auditor la identificación y evaluación de los hechos o circunstancias que puedan afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo de auditoría.

.

En cuanto a la continuidad de las relaciones con clientes y los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos iniciales de auditoría apropiados, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.

Estas consideraciones tendrán lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones o cambios en las circunstancias.

Tratándose de encargos de auditoría recurrentes dichos procedimientos iniciales suelen producirse poco después de la finalización de la auditoría anterior, o simultáneamente a la misma

5.3.1 Actividades de planificación (A8 a A15)

Estrategia global de auditoría.

Con carácter previo al establecimiento de la estrategia global de auditoría el auditor deberá haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo.

La estrategia global de auditoría guiará al auditor en el desarrollo del plan de auditoría y determinará:

- Alcance de la auditoría.
- Momento de realización de la auditoría.
- Dirección de la auditoría.

Para **entidades de pequeña dimensión**, en las cuales un equipo de auditoría pequeño puede realizar toda la auditoría, el establecimiento de una estrategia global será un ejercicio menos complejo que variará en función de:

- Dimensión de la entidad.
- La complejidad de la auditoría.
- La dimensión del equipo del encargo.

La guía aporta como ejemplo de estrategia de auditoría para el ejercicio actual, la elaboración de un memorando preparado para finalizar la auditoría anterior que esté basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en la auditoría recién realizada, actualizado mediante discusiones con el propietario-gerente.

El establecimiento de una estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación de alguna de las siguientes cuestiones:

- Los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas.
- La cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas.
- El momento en que van a emplearse dichos recursos.
- El modo en que se gestionan, dirigen y supervisan dichos recursos.

Para establecer dicha estrategia global de auditoría, el auditor deberá:

- Identificar las características del encargo que definen su alcance.
- 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.
- Considerar los factores que según el juicio profesional del auditor sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.
- Considerar los resultados de las actividades preliminares del encargo.
- En su caso, considerar si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.
- Determinar la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

Es de destacar que la estrategia global y el plan de auditoría, expuesto en el siguiente punto, no son procesos diferenciados o secuenciales, sino que están interrelacionados dado que cambios en uno dan lugar a cambios en el otro.

Plan de auditoría

Se desarrollará un plan de auditoría una vez establecida la estrategia global de auditoría, para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, de forma que se puedan alcanzar los objetivos de la auditoría mediante utilización eficiente de los recursos del auditor.

El plan de auditoría incluirá una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión:

- De los procedimientos determinados para la valoración del riesgo.
- De los procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones.
- Otros procedimientos de auditoría planificados, cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle de conformidad con las NIA.
- Cambios en las decisiones de planificación en el transcurso de la auditoría.

Cambios en las decisiones de planificación

El auditor debe actualizar y cambiar cuando sea necesario la estrategia, el plan global de auditoría y la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en el transcurso de la auditoría, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados, como consecuencia de:

- Hechos inesperados.
- Cambios en las condiciones.
- La evidencia de auditoría obtenida como resultado de los procedimientos de auditoría aplicados.
- Que el auditor obtenga información que difiera de modo significativo de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría.

Dirección, supervisión y revisión

El auditor debe planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo, en función de:

- La dimensión de la entidad auditada.
- La complejidad de la entidad auditada.
- El área de auditoría.
- Los riesgos valorados de incorrección material.
- La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo que realiza el trabajo de auditoría.

La guía establece como ejemplo el caso de **auditorías de pequeña dimensión**, en las que el socio del encargo realiza personalmente todos los aspectos del trabajo de la auditoría, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales, por lo que no resultarían de aplicación las cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. Si concurren aspectos complejos o inusuales será aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la Corporación de derecho público a la que pertenezca el auditor.

5.4. Documentación (A16 a A19)

Estrategia global de auditoría

Incluirá las decisiones clave para planificar adecuadamente la auditoría y comunicar las cuestiones significativas de la misma al equipo del encargo.

Se puede plasmar la estrategia global de auditoría en un memorando con las decisiones clave adoptadas relacionadas con alcance global, momento de realización y ejecución de la auditoría.

Plan de auditoría

La documentación en plan de auditoría será un registro de:

- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados.
- De los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados.
- De la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución.

El auditor llevará a cabo un registro adecuado de los cambios significativos tanto en la estrategia global de auditoría como en el plan de auditoría, así como de los cambios en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados, que permitirá al auditor explicar el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos y reflejar la respuesta adecuada a los cambios significativos.

5.5. Consideraciones adicionales en encargos de auditoría iniciales (A20)

Antes de empezar una auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación ya que normalmente no tendrá experiencia previa.

El auditor tendrá en cuenta como cuestiones adicionales para los encargos de auditoría iniciales, en relación al establecimiento de la estrategia global de auditoría:

- Los acuerdos a alcanzar con el auditor predecesor para revisar sus papeles de trabajo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- Cualquier aspecto importante discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad auditada y el modo en que estos asuntos afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría, así como la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura.
- Otros procedimientos requeridos por el SCCI de la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales.

Anexo. Consideraciones adicionales en el establecimiento de la estrategia global de auditoría.

Por último, la NIA-ES 300 recoge un anexo donde se contiene una lista, no exhaustiva, de ejemplos de cuestiones adicionales que el auditor puede considerar al establecer la estrategia global de auditoría, muchas de las cuales también influirán en su plan de auditoría. Estas cuestiones adicionales se refieren a:

- Características del encargo;
- Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones;
- Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos; y
- Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores.

¿Quién participa en la realización de la planificación?: la NIA-ES contiene un requerimiento no incluido en la NTA, en el que especifica que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo participarán en la planificación al objeto de utilizar su experiencia y mejorar la eficacia y eficiencia de dicho proceso, así como en las discusiones surgidas en el equipo del encargo en la realización del mismo.

¿Qué actividades se realizan de forma previa?: en la NIA-ES se incluye la especificidad de las actividades que el auditor debe realizar al comienzo del encargo, como son la aplicación de procedimientos relativos a la continuidad de la relación con clientes y el encargo específico de auditoría, la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos relativos a independencia, y establecimiento de los términos del encargo. La NTA por el contrario omite estos procedimientos y solo alude a la estrategia global de auditoría, el plan de auditoría y programa de auditoría.

¿Determinación de la revisión en la planificación?: la NIA-ES contempla, dentro del requerimiento relativo a actividades específicas de planificación, un punto no incluido en la NTA referido a la planificación de la naturaleza, momento y alcance de la dirección, supervisión y revisión, tanto de los miembros del encargo como del trabajo realizado. En la NTA tan solo se hacía referencia a la revisión del plan de auditoría y la estrategia global de auditoría durante el transcurso de la misma, también incluido en la NIA-ES.

La NIA-ES hace referencia también a consideraciones adicionales relativas a auditorías iniciales, en las cuales habrá que ampliar las actividades de planificación debido a la carencia de experiencia previa. En la NTA se alude a las auditorías de carácter recurrente.

La NIA-ES incluye otras consideraciones adicionales entre las que se incluye la naturaleza, momento de intervención y extensión de recursos, donde se especifica la selección del equipo del encargo y, en su caso, del revisor de control de calidad del encargo, así como la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, punto incluido también en los beneficios aportados a partir de una planificación adecuada, a lo que no alude la anterior NTA.

La NIA-ES indica en los puntos de Estrategia global de auditoría y Plan de auditoría, incluidos en el requerimiento de Actividades de Planificación, la necesidad de aplicar procedimientos para la valoración del riesgo de auditoría, tal y como determina la NIA-ES 315, que en la NTA no se incluye.

La NTA hacía hincapié en la realización de un programa de auditoría que incluyera las pruebas a realizar y su extensión para cumplir los objetivos de auditoría, mientras que en la NIA-ES se engloba en las como parte de la documentación del Plan de auditoría.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES.

Los auditores de cuentas, con la NTA de planificación de estados financieros de la normativa anterior, incluida en las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, están habituados a las actividades de planificación de la auditoría, por lo que la NIA ES-300 sobre Planificación de Estados Financieros no supone un cambio sustancial en los procedimientos de trabajo aplicados en los encargos de trabajo.

En concreto, encontramos diversas similitudes entre ambas normativas, en especial a lo que se refiere a:

- Necesidad de elaborar una estrategia global de auditoría y desarrollar un plan de auditoría (2.3.2.; 2.3.4.; 2.3.12.).
- El alcance, momento de realización y extensión
- El desarrollo del plan de auditoría como medio eficaz para alcanzar los objetivos de auditoría (2.3.13.)
- Tanto la estrategia global de auditoría como el plan de auditoría deberán ser revisados para ser actualizados y cambiados a medida que progresa la auditoría, como consecuencia de hechos nuevos o información que difiera de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría (2.3.13).
- Beneficio de aplicar una buena planificación, en los que respecta a la identificación de las áreas importantes de auditoría, que requieran una especial atención (2.3.8.a).
- Necesidad de solicitar información relativa al sector de negocio de la entidad al personal de la misma, así como la discusión de estos elementos (2.3.11.).
- El objetivo es esencialmente el mismo, que consiste en planificar de forma apropiada para que la auditoría sea realizada eficazmente (2.3.1).

La NIA-ES 300, objeto de este documento, aporta como novedad:

- Pone mayor énfasis en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material de los estados financieros en la fase de planificación.
- Dentro de las actividades previas del encargo, establece procedimientos relativos a la continuidad de la relación con clientes y el encargo específico de auditoría, así como la necesidad de evaluar el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos relativos a independencia, y establecimiento de los términos del encargo.
- Mayor énfasis en la participación del socio del encargo y otros miembros clave del equipo en la planificación de auditoría.
- La planificación de la naturaleza, momento y alcance de la dirección, supervisión y revisión, tanto de los miembros del encargo como del trabajo realizado.

- Consideraciones adicionales relativas a auditorías de primer año.
- Establece consideraciones aplicables para auditorías muy pequeñas.

8.- Otras NIA-ES relacionadas.

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”.
- NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.
- NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.
- NIA-ES 230 “Documentación de auditoría”.
- NIA 510, “Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE**