

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS
(NIA-ES 330)

La NIA-ES 330 establece los tipos de pruebas y procedimientos a llevar a cabo por el auditor de los estados financieros para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados. Los procedimientos a realizar se establecen en función de los riesgos, de modo que tiene que haber una relación clara entre los riesgos identificados y los procedimientos de auditoría realizados. Una vez identificado un riesgo como significativo es necesario obtener conocimientos de los controles internos asociados al mismo.

En relación con las pruebas sobre controles, la norma establece que, en auditorías recurrentes, no tienen por qué llevarse a cabo todos los años, siendo suficiente que se realicen de forma rotativa al menos cada tres auditorías siempre que no haya habido cambios significativos en dichos controles.

Por otra parte, en relación con las pruebas sustantivas, estas se requieren para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material, así como siempre que el auditor haya determinado que un riesgo de incorrección sea significativo y también para los procesos de cierre de los estados financieros. Asimismo, se contempla que en determinados casos se puede confiar en pruebas sustantivas realizadas en años anteriores cuando la cuestión no haya cambiado de forma significativa.

1.- Introducción

La NIA-ES 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material por él identificados y valorados de acuerdo con la NIA-ES 315.

2.- Objetivo

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

3.- Definiciones

Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones, que comprende:

- Pruebas de detalle de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar; y
- Procedimientos analíticos sustantivos.

Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención, detección o corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

4.- Requerimientos

4.1 Respuestas globales

El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.

4.2 Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

Para el diseño de dichos procedimientos, el auditor considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo entre dichas consideraciones la probabilidad de que exista una incorrección material; y si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes, en cuyo caso resultará necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente.

En el diseño de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor, pudiendo:

- Incrementar la cantidad de evidencia; u
- Obtener evidencia que sea más relevante o fiable; por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes (*según se indica en la guía de aplicación*).

Pruebas de controles

El auditor diseñará y realizará pruebas de controles siempre y cuando tenga la expectativa de que los controles estén operando eficazmente, o cuando los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

Al diseñar y aplicar pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría sobre:

- (a) La eficacia operativa de los controles;
- (b) La manera en que se han aplicado los controles;
- (c) La congruencia con la que se han aplicado;
- (d) Las personas que los han aplicado; y
- (e) Los medios utilizados para aplicarlos.

Momento de realización de las pruebas de controles

El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor, todo ello sin perjuicio de la utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles **durante un periodo intermedio**, con posterioridad a dicho periodo intermedio obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos que se hayan podido producir en dichos controles y determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

Si el auditor tiene previsto **utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa** de controles concretos o específicos **obtenida en una auditoría anterior**, determinará si dicha evidencia sigue siendo relevante, obteniendo evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos desde entonces. Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. Si no se han producido cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría.

Controles sobre riesgos significativos.

El auditor realizará pruebas en el periodo actual sobre los **controles cuando tenga previsto confiar en ellos en relación con un riesgo que considere significativo.**

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles relevantes, el auditor evaluará si las incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Si se detectan desviaciones en los controles en los que se tiene previsto confiar, se indagará para comprender el motivo de dichas desviaciones y sus consecuencias y se determinará si las pruebas realizadas proporcionan base adecuada para confiar en los controles, si son necesarias pruebas adicionales, o si habrá que responder a los riesgos potenciales de incorrección mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

El auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información que resulte material, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, y considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

Estos procedimientos incluirán la comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y el examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

Si el auditor hubiese determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo.

Cuando la respuesta del auditor al riesgo significativo valorado de incorrección material en las afirmaciones consista únicamente en la aplicación de procedimientos sustantivos, estos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

Momento de realización de los procedimientos sustantivos.

Si los procedimientos sustantivos se aplicasen en una fecha intermedia, el auditor debería cubrir el periodo restante mediante la aplicación de alguno de los siguientes procedimientos que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo:

- (a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles sobre el periodo que resta; o
- (b) Únicamente procedimientos sustantivos adicionales, si el auditor lo considera suficiente.

Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de riesgos, evaluará si resulta necesario modificar dicha valoración del riesgo y la naturaleza, momento o extensión de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante.

4.3 Adecuación de la presentación y de la información revelada

El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la **presentación global** de los estados financieros y de la información a revelar relacionada es conforme con el **marco de información financiera** aplicable.

4.4 Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

Con anterioridad a la finalización de la auditoría, el auditor evaluará si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada, basándose para ello en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida.

El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada considerando toda la evidencia de auditoría relevante.

Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros y no puede obtener evidencia adicional, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

4.5 Documentación

La NIA-ES 230 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros; en concreto, sus **apartados 8 a 11** recogen los requerimientos relativos a la “Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida” y el apartado A6 de su guía de aplicación proporciona ejemplos para la documentación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.

Adicionalmente, otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación; en el caso de la NIA-ES 330 se requiere, adicionalmente, que el auditor incluya en la documentación de auditoría la siguiente información:

- (a) Las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros; así como la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados;
- (b) La conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y
- (c) Los resultados de los procedimientos aplicados, incluso cuando las conclusiones obtenidas no resulten claras.

Si el auditor planifica utilizar evidencia obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de controles, en la documentación de auditoría se incluirán las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

La documentación de auditoría demostrará que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustenten.

5.- Guía de aplicación y otras notas explicativas

5.1 *Respuestas globales (A1 - A3)*

Las respuestas globales a los riesgos de incorrección material pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo de auditoría en la necesidad de mantener una actitud de escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría.

5.2 *Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones (A4 – A58)*

La valoración por el auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado, relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores.

En determinados casos solo puede conseguirse una respuesta eficaz al riesgo de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles. En otros casos resulta adecuado

realizar únicamente procedimientos sustantivos. También puede resultar eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones

Naturaleza

La naturaleza de un procedimiento de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados, y se refiere a su objeto (prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (inspección, observación, indagación, confirmación, re cálculo, re ejecución o procedimiento analítico).

Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Si un riesgo se valora como “más bajo” por las características del tipo de transacción sin considerar los controles correspondientes, el auditor puede decidir aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos; si, por el contrario, el riesgo valorado como “más bajo” es debido a los controles internos, el auditor debe realizar pruebas sobre dichos controles.

Momento de realización

Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos.

La aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede facilitar al auditor la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección; o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

Los factores que influyen en la consideración por el auditor del **momento de realización** de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

- El entorno de control;
- La fecha en que la información relevante esté disponible;
- La naturaleza del riesgo; y
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.

Extensión

La **extensión** de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tenga previsto alcanzar el auditor. Además, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material.

Entidades de pequeña dimensión

Respecto a la auditoría de entidades de pequeña dimensión se indica que puede resultar más eficiente aplicar, principalmente, procedimientos sustantivos.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles

Las pruebas de controles se realizan sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuados para prevenir una incorrección material en una afirmación, o bien para detectarla o corregirla.

La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación.

Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito.

En ocasiones puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que por sí solos proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones. En estos casos, la norma requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes.

Evidencia de auditoría y confianza prevista

El auditor puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles cuando el enfoque adoptado consiste en la realización de pruebas de controles y, especialmente, cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles.

Por sí sola la indagación no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles, por lo que el auditor debe aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales junto con la indagación, como la inspección, observación o re ejecución.

Extensión de las pruebas de controles

Entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen los siguientes:

- El grado de confianza en los controles;
- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo;
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control;
- El porcentaje esperado de desviación de un control;
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones; o
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

En relación con los controles automatizados, una vez que el auditor determina que uno de estos está funcionando según lo previsto, puede considerarse la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente.

En este sentido, las pruebas para determinar que el control automatizado continúa funcionando eficazmente pueden incluir la determinación de que:

- No se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;
- Se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y
- Otros controles generales relevantes sean eficaces.

Prueba de controles indirectos

En algunas circunstancias puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, los controles sobre la exactitud de la información en los informes de “excepciones” se consideran controles “indirectos”.

Momento de realización de las pruebas de controles

Si el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos clave de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad auditada.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio en la realización de las pruebas de controles

Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos producidos en ellos desde que fueron aprobados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en la realización de las pruebas de controles

En ciertas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores

Los cambios pueden afectar a la relevancia de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que puede que ya no exista base para confiar en ella.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores

La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez, y siempre que no sean controles que mitiguen un riesgo significativo, depende de su juicio profesional, si bien se requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen:

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales automatizados deficientes.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Una incorrección material detectada por los procedimientos sustantivos es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

Pueden producirse desviaciones con respecto a los controles prescritos debido a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano.

El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos

El auditor ha de tener en cuenta que la valoración del riesgo supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material y además, existen limitaciones inherentes al control interno, incluida su posible elusión por la dirección; es por ello que esta norma requiere que el auditor diseñe procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos.

Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de detalle, el auditor determinará los medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas de manera que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

La extensión de las **pruebas de detalle** suele considerarse en términos del tamaño de la muestra, aunque también son relevantes otras cuestiones entre las que se incluye si resulta más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas.

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo el auditor puede determinar que es suficiente aplicar sólo **procedimientos analíticos** sustantivos, por ejemplo cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles. Los procedimientos

analíticos sustantivos son, generalmente, más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. También puede determinar que sólo son adecuadas pruebas de detalle, o una combinación de estas y de procedimientos analíticos.

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa

Los procedimientos de **confirmación externa** normalmente suelen ser relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no tienen por qué restringirse solo a estas partidas. Por ejemplo, se puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. También se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones.

Otros casos en los que el procedimiento de confirmación externa puede proporcionar evidencia de auditoría relevante son: saldos bancarios y otra información relevante; saldos y términos de las cuentas a cobrar; existencias mantenidas por terceros y en consignación; títulos de propiedad en poder de abogados o asesores financieros como garantía o en custodia; saldos y términos de cuentas a pagar; ...

Los factores que ayudan a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben aplicarse pueden ser, entre otros: el conocimiento y objetividad de la parte confirmante sobre la materia objeto de confirmación; y la capacidad o buena voluntad de la parte confirmante.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

La naturaleza y la extensión del examen realizado por el auditor de los asientos del libro diario y de otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede facilitar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material.

Momento de realización de procedimientos sustantivos

En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, en algunos casos puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior, siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para confirmar que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en un periodo intermedio

La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre.

Los siguientes factores pueden influir en la decisión de realizar o no realizar **procedimientos sustantivos** en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles relevantes;
- La disponibilidad de información necesaria para los procedimientos de auditoría en una fecha posterior;
- El propósito del procedimiento sustantivo;
- El riesgo valorado de incorrección material;
- La naturaleza del tipo de transacción del saldo contable y de las afirmaciones relacionadas; y
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante.

Asimismo, los siguientes factores pueden influir en la decisión de realizar o no **procedimientos analíticos sustantivos** con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Los saldos al cierre son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición;
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones son adecuados; y
- Si el sistema proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de: transacciones o anotaciones no habituales, incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en una fecha próxima a este; fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia

En estos casos, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo, y la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante.

5.3 Adecuación de la presentación y de la información revelada (A59)

La evaluación de la presentación global de los estados financieros y de la correspondiente información a revelar se refiere a si los estados financieros individuales se presentan de forma que reflejen la clasificación y descripción adecuadas de la información financiera; así como la forma, estructura y contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas adjuntas.

5.4 Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (A60 – A62)

A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. En este sentido, puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo, y, por otra parte, puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.

El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada, por lo que para determinar si la valoración que hizo continúa siendo adecuada, deberá considerar cómo afecta el hecho de haber detectado una incorrección en los riesgos valorados de incorrección material.

En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen los siguientes factores:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida en auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados y si los mismos permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

5.5 Documentación (A63)

La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y estará influida por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad; el control interno de la entidad; la disponibilidad de información en la entidad; la metodología de auditoría y la tecnología utilizada en la auditoría.

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

En la NIA-ES 330 se alude a que el auditor podrá realizar pruebas de controles tanto en relación con un momento específico como sobre la totalidad del periodo de auditoría y en caso de utilizar evidencia obtenida en un periodo intermedio se realizarán procedimientos adicionales para obtener evidencia de si posteriormente se han producido cambios en el periodo restante. También se hace referencia a poder utilizar evidencia de auditorías anteriores. Estos aspectos no estaban previstos en la norma anterior.

En la NIA-ES 330 alude a que el auditor, para obtener evidencia suficiente y adecuada de las pruebas de controles aplicadas, realizará indagaciones sobre aspectos tales como la eficacia operativa de controles, aplicación en periodos relevantes, congruencia en su aplicación, personas que intervienen y medios utilizados. En la anterior NTA tan solo se menciona, en relación con las pruebas de cumplimiento sobre el sistema de control, que el auditor debía asegurarse de su: Existencia, Efectividad y Continuidad del funcionamiento de los controles.

En caso de no producirse cambios, la NIA-ES establece que, en auditorías recurrentes, se podrán **probar los controles** de forma rotativa al menos en **una de cada tres auditorías** (o bien de forma anual siempre que se considere que puede haber un riesgo de incorrección material), y se aplicarán pruebas sobre algunos controles en los dos periodos intermedios, excepto si se trata de controles en los que se va a confiar y se refieren a riesgos significativos.

Asimismo, la NIA-ES 330 contempla que en determinados casos se puede confiar en pruebas **sustantivas realizadas en años anteriores** cuando haya evidencia de que la cuestión no ha cambiado esencialmente, mientras que la NTA no tenía una previsión similar.

En el caso de hallar desviaciones en la aplicación de pruebas de controles, la NIA-ES 330 establece que el auditor deberá realizar indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus posibles consecuencias, y evaluará si es necesario realizar pruebas adicionales de controles y si resulta necesario aplicar procedimientos sustantivos para contrarrestar el riesgo potencial de incorrección.

La NIA-ES 330 requiere incluir en la documentación de auditoría la conexión entre procedimientos aplicados y riesgos valorados a nivel de afirmaciones y de saldos contables, transacciones e información a revelar; y, por otro lado, las respuestas globales frente a riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.

En la NIA-ES se incluyen consideraciones especiales para auditorías de entidades pequeñas donde pueden ser más adecuadas las pruebas sustantivas, no existiendo una mención similar en las NTA anteriores.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES

Los auditores de cuentas, con la anterior NTA de ejecución del trabajo, están habituados a proporcionar respuestas y establecer procedimientos ante los riesgos de auditoría con el objeto de obtener evidencia suficiente y adecuada, por lo que la NIA-ES 330 no supone un cambio sustancial en los procedimientos aplicados en los encargos de trabajo.

Sin embargo, sí aporta algunas novedades en el trabajo que el auditor habrá de llevar a cabo, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Para obtener evidencia adecuada y suficiente a partir de la aplicación de pruebas de controles, el auditor habrá de realizar indagaciones sobre la eficacia operativa de los controles; la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría; la congruencia con la que se hayan aplicado; las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados para aplicarlos.

Mientras que en la NTA tan solo se hacía referencia a que para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor había de realizar pruebas de cumplimiento del sistema para asegurarse de su:

- Existencia
- Efectividad
- Continuidad

- En relación con los controles probados en auditorías anteriores, la NIA-ES 330 contempla la situación en que el auditor debe determinar si la evidencia utilizada mediante controles realizados en auditorías anteriores sigue siendo relevante, para lo cual deberá obtener evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior; en cuyo caso, si estos cambios afectan a la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor deberá determinar hasta qué punto sigue existiendo una base para seguir confiando en estos controles, y, además, realizará pruebas sobre los controles que hayan sufrido cambios en la auditoría actual.

De no haberse producido cambios, si el auditor tiene previsto utilizar evidencia procedente de una auditoría anterior, probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría, para evitar que no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes.

- Sobre el momento en el que se considera adecuado aplicar las pruebas de controles, la NIA-ES 330 indica que el auditor realizará pruebas sobre los controles en el momento concreto o en la totalidad del periodo sobre el que tiene previsto confiar en dichos controles con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. Adicionalmente, utilizará la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo

intermedio, para lo cual obtendrá evidencia de los cambios significativos acaecidos con posterioridad, o en auditorías anteriores. En la NTA no se hacía referencia al momento de realización de pruebas de cumplimiento.

- La NIA-ES 330 aborda la casuística de la posible existencia de desviaciones en los controles aplicados en los cuales se tiene previsto confiar, e indica las actuaciones a realizar en su caso.
- La nueva norma recoge la necesidad de incluir en la documentación de auditoría las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Además, se requiere que la documentación de auditoría recogerá la conexión de los procedimientos aplicados con los riesgos valorados en las afirmaciones.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES que se mencionan en esta norma, relacionadas con ella, son:

NIA-ES 230 Documentación de auditoría.

NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

NIA-ES 530 Muestreo de auditoría.

NIA-ES 520 Procedimientos analíticos.

NIA-ES 500 Evidencia de auditoría.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE