

CONFIRMACIONES EXTERNAS **(NIA-ES 505)**

La NIA-ES 505 “**Confirmaciones externas**” trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES 330 (“*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”) y de la NIA-ES 500 (“*Evidencia de auditoría*”).

Tal y como se indica en la NIA-ES 500, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA-ES tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

La NIA-ES 505 viene a sustituir a la NTA “Confirmaciones de terceros” publicada por Resolución del 24 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; sin embargo, no representa una modificación sustancial en el trabajo del auditor en esta respecto a la práctica anterior.

1.- Introducción

La NIA-ES 505 se encuentra encuadrada en el bloque de las NIA-ES relativo a la Evidencia de auditoría.

La NIA-ES 500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y las circunstancias concretas en las que se obtiene. También incluye las siguientes generalizaciones:

- La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes;
- La evidencia obtenida directamente es más fiable que la indirecta o por inferencia; y
- La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento.

La evidencia en forma de confirmaciones externas recibidas directamente puede ser más fiable que la generada internamente por la entidad.

Otras NIA-ES reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:

- La NIA-ES 330 requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos. Requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo: por ejemplo, el auditor puede obtener evidencia directamente de terceros u obtener evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. También indica que los **procedimientos de confirmación externa** pueden proporcionar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material debidos a fraude o error.
- La NIA-ES 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones.
- La NIA-ES 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección.

2.- Objetivo

El auditor diseñará y aplicará los procedimientos de confirmación externa con el objetivo de obtener **evidencia de auditoría relevante y fiable**.

3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES, se incluyen las siguientes definiciones:

- (a) **Confirmación externa**: evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
- (b) **Solicitud de confirmación positiva**: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida, o facilite la información solicitada.
- (c) **Solicitud de confirmación negativa**: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo.
- (d) **Sin contestación**: falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante.

(e) **Contestación en disconformidad:** respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la facilitada por la parte confirmante.

4.- Requerimientos

4.1. Procedimientos de confirmación externa

Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:

(a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse;

(b) la selección de la parte confirmante adecuada;

(c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor;

(d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda.

4.2. Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

Si la dirección se niega a permitirlo, éste:

(a) Indagará sobre los motivos, y obtendrá evidencia de auditoría sobre su validez y razonabilidad.

(b) Evaluará las implicaciones sobre la valoración de los riesgos de incorrección material, incluido el de fraude, y sobre la naturaleza, momento y extensión de otros procedimientos; y

(c) Aplicará procedimientos alternativos con el fin de obtener evidencia relevante y fiable.

Si el auditor concluye que la negativa no es razonable, o no puede obtener evidencia relevante y fiable mediante procedimientos alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de conformidad con la NIA-ES 260 *“Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”*. También determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre su opinión, de acuerdo con la NIA-ES 705 *“Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”*.

4.3. Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

Si se identifican factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta, se obtendrá evidencia adicional para resolverlas.

Si el auditor determina que una respuesta no es fiable, evaluará las implicaciones sobre la valoración de los riesgos de incorrección material, incluido fraude, y sobre la naturaleza, momento y la extensión de otros procedimientos relacionados.

Sin contestación

En este caso, se realizarán procedimientos alternativos para obtener evidencia relevante y fiable.

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

Si se ha determinado que este es el caso, los procedimientos alternativos no proporcionarán la evidencia que se necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones sobre la auditoría y sobre su opinión de conformidad con la NIA-ES 705.

Contestación en disconformidad

Se investigarán estas contestaciones para determinar si son indicativas o no de incorrecciones.

Confirmaciones negativas

Estas confirmaciones proporcionan evidencia menos convincente que las positivas. No se utilizarán como único procedimiento de auditoría sustantivo, a menos que concurren todas las siguientes condiciones:

- (a) se ha valorado el **riesgo de incorrección material como bajo** y se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;
- (b) la población de los elementos sometidos a confirmación negativa comprende un **gran número de saldos contables**, transacciones o condiciones **pequeños y homogéneos**;
- (c) se prevé un **porcentaje muy pequeño de contestaciones** en disconformidad; y
- (d) el auditor **no conoce circunstancias** que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa **desatiendan dichas solicitudes**.

Evaluación de la evidencia obtenida

Se evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 *Procedimientos de confirmación externa (A1 a A7)*

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse

A menudo para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un “acuerdo paralelo.”

Selección de la parte confirmante adecuada

La evidencia de auditoría es más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que se consideran conocedoras de la información que ha de confirmarse.

Diseño de las solicitudes de confirmación

Puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.

Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
- El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
- La experiencia anterior en la auditoría o en encargos similares.
- El método de comunicación (formato papel, soporte electrónico u otro medio).
- La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor.
- La capacidad que tiene la parte confirmante de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).

Existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. Se puede reducir el riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) y pidiendo que se cumpla el importe o se proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajas por el esfuerzo de contestación que requieren.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación

Se puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa.

5.2. Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación (A8 a A10)

Razonabilidad de la negativa de la dirección, implicaciones y procedimientos alternativos

Esta negativa es una limitación de la evidencia de auditoría. Se requiere que el auditor indague los motivos. El auditor debe obtener evidencia sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

Como resultado de la evaluación mencionada, se puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA-ES 315. Por ejemplo por indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude conforme a la NIA-ES 240.

Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta.

5.3. Resultados de los procedimientos de confirmación externa (A11 a A22)

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

- se reciba por el auditor de forma indirecta; o
- parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.

Las respuestas recibidas electrónicamente, como fax o correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un **entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente**, como, por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

Si la parte confirmante recurre a un tercero para las respuestas, el auditor puede aplicar procedimientos para responder a los riesgos de que la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada, la persona que responde pueda no estar autorizada para ello, y la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.

La NIA-ES 500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que

utilizará como evidencia de auditoría. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, el auditor puede solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor.

Si una respuesta contiene formulaciones restrictivas con respecto a su uso, ellas no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables

Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA-ES 315.

Sin contestación

Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos incluyen los siguientes:

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.
- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA-ES 315. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA-ES 240.

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar estos casos. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- La información existente solo está disponible fuera de la entidad.

- Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la dirección eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, que impiden al auditor confiar en la evidencia procedente de la entidad.

Contestaciones en disconformidad

Pueden indicar la existencia de incorrecciones en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA-ES 240 requiere que el auditor evalúe si es indicativa de fraude. Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares, así como una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera. Algunas no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

5.4. Confirmaciones negativas (A23)

La falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece.

5.5. Evaluación de la evidencia obtenida (A24 a A25)

Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificarlos de la forma siguiente:

- (a) una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;
- (b) una respuesta considerada no fiable;
- (c) la falta de contestación; o
- (d) una contestación en disconformidad.

La evaluación por parte del auditor puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA-ES 330.

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

De acuerdo con la NIA-ES el auditor diseñará y aplicará los procedimientos de confirmación externa con el objetivo de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. Para ello, mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, deberá tener en cuenta la

importancia de una posible negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación, y por último evaluará si los resultados de dichos procedimientos proporcionan una evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

Por lo tanto, la aplicación de la NIA-ES 505 no debería representar una modificación sustancial en el trabajo del auditor en esta área respecto a la práctica anterior.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES

La NIA-ES 505 establece los siguientes requerimientos:

1. El auditor realizará procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría relevante y fiable, y para ello mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa.
2. Si existiese negativa de la dirección a que el auditor envíe solicitud de confirmación, éste indagará sobre los motivos, evaluará las implicaciones de dicha negativa y aplicará procedimientos de auditoría alternativos, en su caso.
3. Analizará los resultados de los procedimientos de confirmación externa.
4. Podrá utilizar confirmaciones negativas, teniendo en cuenta que proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas, y por lo tanto, no utilizará este tipo de solicitudes como único procedimiento de auditoría, a menos que concurran toda una serie de condiciones, tal y como se indica en la presente NIA-ES.
5. Realizará una evaluación de si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

8.- Normativa de referencia

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

NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

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 500 Evidencia de auditoría.

NIA-ES 501 Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.

NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE