

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS **(NIA-ES 520)**

La NIA-ES 520 “**Procedimientos analíticos**”, que forma parte de la serie “Evidencia de auditoría”, desarrolla el empleo por parte del auditor de procedimientos analíticos, tanto como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”), así como su aplicación en una fecha próxima a la emisión del informe, para ayudar a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad.

Dicha NIA-ES tiene relación con la NIA-ES 315, que trata de los procedimientos analíticos como procedimientos para la valoración del riesgo, así como con la NIA-ES 330, que incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

La NIA-ES 520 contiene un mayor desarrollo del uso de los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos que lo previsto en las NTA; estableciendo cuatro fases en su aplicación:

- Establecimiento de la idoneidad de los procedimientos analíticos;
- Consideración de la fiabilidad de los datos;
- Definición de una expectativa; y
- Cuantificación de la diferencia aceptable.

1.- Introducción

La NIA-ES 520 trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, así como la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, tales procedimientos analíticos para alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros.

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor al aplicar esta NIA-ES son:

- (a) La **obtención de evidencia de auditoría** relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
- (b) el **diseño y la aplicación, en una fecha cercana** a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una **conclusión global** sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

3.- Definición

La NIA-ES 520 define el término “procedimientos analíticos” como aquellas evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Asimismo, los procedimientos analíticos también incluyen la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo.

4.- Requerimientos

4.1. Realización de procedimientos analíticos sustantivos. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, el auditor:

a) Determinará la idoneidad de procedimientos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas en detalle, en su caso, en relación con las afirmaciones sobre las que se estén realizando las pruebas;

b) Evaluará la fiabilidad de los datos utilizados teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;

c) Definirá una expectativa respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si ésta es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección material; y

d) Cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, que no requiera una investigación más detallada.

4.2. Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.

El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

4.3. Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos.

Si los procedimientos analíticos aplicados revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o difieren de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:

a) La indagación ante la Dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y

b) La aplicación de otros procedimientos, en función de las circunstancias.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 Definición de procedimientos analíticos.

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de:

- Comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo, la información comparable de periodos anteriores, los resultados previstos de la entidad presupuestos, expectativas del auditor, etc.), la información sectorial similar.
- Relaciones entre, por ejemplo, elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, e información financiera e información no financiera no relevante.

Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos, que van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

5.2 Procedimientos analíticos sustantivos.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones

- Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.
- En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, los ratios de mercado ampliamente reconocidos pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.
- Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad.
- La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material.
- Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación.

La fiabilidad de los datos

La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:

- La fuente;
- La comparabilidad de la información disponible;
- La naturaleza y relevancia de dicha información disponible; y
- Los controles sobre la preparación de la información, diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez.

El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. En este sentido, la NIA-ES 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones para la determinación de los procedimientos de auditoría a aplicar sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos.

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa

Las cuestiones relevantes a tener en cuenta por el auditor para evaluar si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos;
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información;
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera;

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable

En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. A medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente.

5.3 Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.

Los resultados de los procedimientos analíticos diseñados para corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA-ES 315 requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados.

5.4 Examen de los resultados de los procedimientos analíticos.

La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la Dirección se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Por otra parte, si la Dirección no es capaz de proporcionar una explicación o dicha explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la Dirección, no se considere adecuada, el auditor habrá de aplicar otros procedimientos de auditoría.

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

La anterior NTA sobre “procedimientos analíticos”, que también se enmarcaba como parte de la evidencia de auditoría, consideraba dichos procedimientos como aquellos que permiten obtener dicha evidencia, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, bajo la denominación de “Técnicas de examen analítico”, con la siguiente definición:

“Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente puedan esperarse entre las partidas de información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y técnicas atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.”

Asimismo, la anterior NTA precisaba que debe tenerse presente que en el contexto de técnicas de revisión analítica no se pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, al juicio profesional del auditor, con los objetivos de su examen.

La NIA-ES 520 hace referencia a dichos conceptos, si bien con un contenido distinto. Asimismo, contempla el concepto de “procedimientos analíticos sustantivos” que específicamente no mencionaba la anterior NTA, aunque su uso ya estaba ampliamente extendido bajo la denominación de “pruebas globales” o de razonabilidad global.

Además, la NIA-ES 520, comparada con la NTA anterior, presenta algunas diferencias, principalmente relativas a la finalidad y al momento de aplicación de los procedimientos.

- a) En cuanto a la finalidad, la anterior NTA establecía que los procedimientos analíticos tienen la siguiente finalidad:

- Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- Son un procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
- Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la supervisión del trabajo de auditoría.

Aspectos no específicamente mencionados en la NIA-ES.

b) En relación al momento de aplicación de los procedimientos, la antigua norma contempla la realización en:

- La planificación de la auditoría; y
- Durante la realización de los procedimientos sustantivos

Mientras que la NIA-ES 520 pone el énfasis en los procedimientos a aplicar, siendo las NIA-ES 315 y 330 las que se centran más en el momento de realización con el objetivo final de identificar los riesgos y dar la adecuada respuesta a los mismos.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES

Como punto de partida procede comentar algunos de los factores que deben intervenir en el enfoque del trabajo de auditoría de las diferentes transacciones y saldos:

- Control interno.
- Análisis de las cuentas de las áreas correspondientes.
- Objetivos de auditoría.
- Procedimientos de auditoría.

Si hubiera que situar en este contexto los procedimientos analíticos, podría afirmarse que son el método más operativo para el inicio de cualquier trabajo de auditoría, por la incidencia que tienen de cara al conocimiento de las cuentas y, en consecuencia, de los aspectos que las mismas reflejan como reflejo de las operaciones de una entidad.

Por ello, la revisión analítica debería aplicarse en los diferentes procesos, de conocimiento del cliente, de planificación, de ejecución del trabajo y de finalización del mismo, siempre desde un punto de vista de análisis de la información financiera y no financiera, a fin de detectar aquellos aspectos de las cuentas anuales que llamen la atención, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo.

No debe confundirse la aplicación de procedimientos analíticos como un mero análisis económico financiero, y en este sentido se manifiesta muy claramente la NIA-ES al decir que la misma significa evaluaciones de la información financiera, con el objeto de obtener evidencia de auditoría relevante.

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 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados
- NIA-ES 500 Evidencia de auditoría

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE