

Paseo de Ronda, 26-1º

15011 A Coruña

T: 981 145 333

F: 981 279 333

e-mail at@atconsultores.com

www.atconsultores.com

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA EN AUDITORÍA

La evidencia y la auditoría

Las Normas Técnicas de Auditoría, expresan:

“El auditor debe obtener **evidencia suficiente y adecuada**, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

CALIDAD DE LA EVIDENCIA: FUENTES Y MÉTODOS DE OBTENCIÓN

Calidad de la evidencia: Fuentes

La calidad de la evidencia está influida por su fuente de procedencia. Las que son independientes de la empresa, en principio, ofrecen mayores garantías que las que están bajo el control de la misma. La evidencia obtenida directamente por el auditor es más persuasiva que la que procede de un tercero o de la propia empresa. Si la evidencia de una prueba se corrobora con la de otras, la confianza es superior. Se puede distinguir entre:

- 1) **Evidencia obtenida directamente por el auditor.**
- 2) **Evidencia externa.**
- 3) **Evidencia interna.**
- 4) **Solapamiento de la evidencia.**

El orden anterior determina la calidad de la evidencia.

La independencia entre la fuente de evidencia y la empresa es importante, ya que permite evitar que el auditado distorsione la información que sirve de referencia al efectuar la prueba. Asimismo, al valorar la evidencia externa e interna, se debe considerar la competencia de quién se ha encargado de elaborarla. En ocasiones, el conocimiento directo del auditor será considerado el más competente. En otras, puede ser que la opinión de un tercero independiente resulte más fiable que la del propio auditor.

La evidencia interna es la más económica de todas, aunque es menos fiable que el resto de las fuentes, ya que puede ser manipulada por la Dirección o los empleados. La calidad de esta fuente se encuentra relacionada con la fortaleza del control interno. El ICAC advierte que los datos contables y, en general, toda la información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada, siendo preciso su confirmación con otras piezas de evidencia cuya fuente sea ajena a la empresa.

Si para una determinada afirmación contable, se consigue evidencia con fuentes de diversa procedencia, la posibilidad de extraer conclusiones erróneas es muy reducida.

La coincidencia de distintas fuentes provoca un efecto más persuasivo que el que producen individualmente cada una de ellas. El grado de coincidencia determina el efecto multiplicador producido cuando dos fuentes conducen a conclusiones similares. Sin embargo, si dos fuentes se contradicen, es necesario aumentar el esfuerzo probatorio para explicar las diferencias.

El ICAC, al referirse a la inspección de documentos, también expresa un criterio de calidad de la evidencia, distinguiendo entre el lugar en el que se genera la evidencia y el lugar en el que se conserva. La evidencia surgida fuera de la empresa se considera más potente que la generada dentro de la misma. Asimismo, la que se mantiene dentro de ella es más persuasiva que la que se conserva fuera.

Calidad de la evidencia: Métodos de obtención

A) Inspección:

La inspección física es un método apropiado para la consecución de objetivos como el de existencia de ciertos elementos de activo. Sólo las partidas que representan elementos tangibles pueden ser susceptibles de inspección física como, por ejemplo, los inmovilizados materiales, las existencias y el dinero en metálico. Sin embargo, para las inversiones financieras y los inmovilizados inmateriales, la inspección que se puede realizar es documental.

La inspección física puede suministrar evidencia relativamente adecuada sobre algunos aspectos valorativos de dichos elementos como es la posible recuperación de su coste. Por ejemplo, si al observar la toma de inventario de existencias, determinadas partidas presentan una capa de polvo considerable, habría que plantearse si dichas partidas presentan problemas para colocarlas en el mercado y, de esta manera, recuperar su valor.

Por su parte, la inspección documental permite obtener evidencia no sólo respecto a los activos, sino también sobre los pasivos y las transacciones.

La inspección documental puede ser realizada de dos formas diferentes. Por un lado, puede partir de los documentos-fuente y contrastar los registros contables, conociéndose esta técnica como **rastreo** (*tracing*), mientras que por otro, si la muestra se extrae de los registros contables y se busca el documento que justifica una determinada partida, la prueba entonces se denomina **comprobación** (*vouching*).

En cuanto a los activos tangibles, la inspección documental indica el título de dominio que se ejerce sobre el elemento en cuestión. Sin embargo, la disposición de una factura de compra no acredita que todavía se mantenga la propiedad sobre el bien, por lo que no es evidencia suficiente. El objetivo de existencia puede ser un complemento adecuado, ya que muestra la posesión del bien y es presumible, por lo tanto, que la misma se justifique en la propiedad que respalda dicha factura.

Cuando puedan existir dudas sobre la propiedad, habrá que realizar procedimientos adicionales como, por ejemplo, la verificación de la inscripción a nombre de la empresa de los bienes que requieren figurar en un registro público.

En cuanto a las cuentas a cobrar, la inspección documental puede referirse a las operaciones de venta y a los cobros. Estas pruebas aportan evidencia sobre el objetivo de existencia, sobre algunos aspectos valorativos y sobre la no omisión del saldo de clientes. Normalmente, las cuentas a cobrar se suelen analizar confirmando los saldos con los propios deudores o clientes. Sin embargo, si este procedimiento no resulta efectivo, la prueba alternativa suele ser la inspección documental descrita anteriormente.

Para los pasivos, la forma de obtener evidencia sobre su existencia es estudiar los documentos que lo soportan. Cuando se mantiene un volumen importante de deudas con los acreedores de la empresa, se suele confirmar el saldo, con la intención de detectar posibles omisiones o duplicaciones en la contabilización de las adquisiciones efectuadas.

B) Observación:

El auditor deberá reflejar en los papeles de trabajo su realización.

Se trata de un método apropiado para la realización de pruebas sobre el funcionamiento de los controles internos, así como para tutelar la ejecución de determinadas pruebas sustantivas de detalle en las que se utiliza al personal de la empresa como colaborador. El ICAC cita como ejemplos: la observación en la toma de un inventario y la revisión de un sistema de control.

El primero es un procedimiento que debe realizar la empresa para poder regularizar sus existencias. Por otra parte, la observación del segundo ofrece evidencia sobre la validez del mismo y, en consecuencia, del saldo al que afecta. Sin embargo, a pesar de ser una evidencia muy fiable, no garantiza la correcta aplicación de un control en todo el período auditado.

La observación del proceso de toma de inventarios de existencias es un procedimiento habitual, dado que la empresa debe conocer el inventario de existencias al cierre del ejercicio. El auditor observa la correcta ejecución de dicho proceso de toma de inventarios, además de ejecutar algunas inspecciones sobre el mismo como evidencia adicional.

La observación reúne las siguientes limitaciones:

- 1) Sólo resulta operativa en procesos que requieren un espacio corto de tiempo para su realización.
- 2) No existe la posibilidad de comprobar posteriormente la correcta ejecución del mismo.

Por su parte, la observación de un control permite comprobar si los procedimientos que la empresa tiene en funcionamiento son operativos. Para controles como la segregación de funciones o la salvaguarda de registros y activos, resulta especialmente apropiada, ya que no existe otra forma de obtener evidencia sobre su implantación.

La observación presenta las siguientes debilidades:

- 1) Que el auditor no entienda lo que está observando.
- 2) La posibilidad de que el hecho de observar altere la ejecución del proceso, efecto que se denomina contaminación del observador.

La observación y la inspección son dos métodos muy parecidos en cuanto a su contenido. En ambos se emplea el sentido de la vista para obtener la evidencia, sin embargo, en el primero, el proceso se está ejecutando en ese momento, mientras que dicha inmediatez no se encuentra presente en el segundo.

La evidencia escrita presenta la ventaja de poder ser revisada, debido a que el soporte se mantiene estable a lo largo del tiempo, circunstancia ausente en la visual y oral. La evidencia visual requiere una toma de contacto directa por parte del auditor, mientras que en la escrita el auditor no toma contacto directo con la partida o la transacción a auditar, sino que conoce la realidad a través de la versión escrita de un tercero.

C) Preguntas:

El auditor puede obtener evidencia preguntando al personal de la empresa o a otro ajeno a la misma que tenga los conocimientos necesarios para resolver determinadas circunstancias. Las preguntas y respuestas pueden ser orales o escritas. La diferencia entre este procedimiento y la confirmación es que el segundo comprende preguntas sobre el contenido de alguna o todas las rúbricas contenidas en las cuentas anuales, mientras que las preguntas no se dirigen a validar una rúbrica en concreto, sino las circunstancias que la rodean.

Las respuestas por escrito son más fiables que las verbales, ya que exigen una mayor reflexión al interlocutor. Sin embargo, una respuesta meditada presenta mayores posibilidades de estar sesgada. La persuasión de las preguntas está en función del grado de independencia y competencia del interlocutor que las responde.

El momento en el que se formulan las preguntas o las personas que se encuentran presentes en el momento de formularlas son otros factores que influyen en la relevancia de las respuestas. Las preguntas dirigidas al personal sobre aspectos que no afectan a sus competencias, pero que conocen por su función, pueden suministrar datos relevantes al detectar circunstancias que requieren investigación más intensiva.

Las preguntas difícilmente ofrecen evidencia suficiente. Normalmente, son útiles para detectar posibles áreas con un riesgo inherente más pronunciado y requieren el despliegue de un esfuerzo de auditoría más intenso. Además, las preguntas se suelen emplear para complementar otras pruebas.

Las preguntas se efectúan a lo largo de todo el trabajo de auditoría, aunque son especialmente útiles al valorar el riesgo inherente y de control y, por lo tanto, para planificar el trabajo de auditoría.

D) Confirmación:

La confirmación consiste en la corroboración de una afirmación contenida en los registros contables. La confirmación puede ser oral o escrita, puede obtenerse dentro o fuera de la empresa.

Es preferible la escrita a la oral. Es más, casi siempre se realiza por escrito dado que al ser evidencia directa sobre las afirmaciones contables recogidas en las cuentas anuales, puede llegar a ser única fuente de evidencia sobre alguna de dichas afirmaciones.

La confirmación puede obtenerse dentro o fuera de la empresa, por ejemplo, la **carta de manifestaciones de la Dirección** es la comunicación escrita desde la empresa. Esta declaración de la Dirección de la empresa, no constituye evidencia adecuada y suficiente sobre la imagen fiel de las cuentas anuales.

La confirmación de un saldo con un cliente, la cuantía existente en una cuenta corriente bancaria o la deuda mantenida con un proveedor producen evidencia externa a la empresa que puede considerarse, en circunstancias normales, evidencia adecuada y suficiente.

La confirmación puede adoptar dos formas diferentes:

- Confirmación Positiva: se puede solicitar a la persona que confirma que, expresamente se pronuncie sobre un saldo o incluso señale cual es su cuantía.
- Confirmación Negativa: la persona que confirma tan sólo debe responder cuando no está de acuerdo con el saldo que se envía.

La confirmación de terceros se emplea en la obtención de evidencia relacionada con cualquiera de los objetivos de auditoría.

La mayor o menor garantía ofrecida dependerá, en ciertos casos, de la propia limitación que presenta la propia limitación que presenta la población de origen, a partir de la que se solicita la confirmación de un determinado saldo o transacción y de la fiabilidad de la fuente informativa, que vendrá determinado por su propio control interno o por la posible honestidad de la respuesta. Por ejemplo, un cliente de la empresa es más propenso a responder ante un saldo sobrevalorado que ante uno que se encuentre infravalorado.

Si el auditor solicita una respuesta confirmando la corrección de un saldo y ésta no se recibe, se debe desarrollar una prueba alternativa para los casos en los que no se haya obtenido dicha confirmación. Si se pretende obtener evidencia sobre la existencia, validez, valoración o presentación del saldo de las operaciones, la prueba alternativa más frecuente es la inspección de los documentos que sustentan el saldo a confirmar.

Asimismo, cuando la confianza suministrada por la fuente que confirma es puesta en entredicho, se deben emplear procedimientos alternativos. Si el auditor espera una tasa de respuesta baja o desconfía de la fuente confirmadora, puede proceder correctamente a una inspección documental, ya que desde un principio considera que la confirmación no va a ofrecer resultados relevantes.

Sin embargo, cuando el objetivo a verificar sea el de no omisión, y por ejemplo, los abogados no respondan a la solicitud de información sobre asuntos litigiosos, la no respuesta supone una limitación al alcance en el trabajo del auditor.

En otros casos la “circularización” a proveedores con los que se han mantenido relaciones comerciales en el ejercicio puede aflorar pasivos ocultos, pero si no se obtiene evidencia por esta vía, el análisis de los pagos posteriores al cierre ofrece cierta evidencia en este sentido.

E) Cálculos:

Esta técnica pretende aportar evidencia sobre la correcta cuantificación de las transacciones registradas por la empresa, así como del correcto pase de información entre registros y de éstos a las cuentas anuales.

Supone una reejecución de los procesos contables, pudiendo ser empleada esta técnica con fines sustantivos, como, por ejemplo, el cálculo de la dotación a la amortización anual del inmovilizado, o como prueba de cumplimiento, aportando evidencia sobre la correcta supervisión de las operaciones.

F) Técnicas de examen analítico:

Las técnicas de revisión analítica utilizan evidencia elaborada por el propio auditor, a partir de los datos que suministran las cuentas anuales, así como cualquier otra información no económica pero que está relacionada con las magnitudes incluidas en los estados financieros.

Los cálculos también emplean evidencia elaborada por el auditor aunque suponen la reejecución de un proceso, que previamente ha tenido que desarrollar la empresa.

A partir de un cálculo, se puede proponer un ajuste o reclasificación en las cuentas anuales, mientras que de una técnica de revisión analítica se puede obtener evidencia sobre la razonabilidad de una partida, pero no deriva en un ajuste de las cuentas anuales.

Las técnicas de revisión analítica se ejecutan en diversas fases del trabajo, desempeñando funciones diferentes en cada una de ellas. Ante la presencia de relaciones inusuales, la evidencia ofrecida por las técnicas de revisión analítica por sí misma resulta insuficiente.

Una debilidad significativa en cuanto a funcionamiento del sistema de control provoca que las conclusiones extraídas de las pruebas de revisión analítica sean escasamente consistentes.

Por otra parte, las pruebas de revisión analítica son más eficaces para obtener evidencia sobre las transacciones que sobre las partidas del balance, por lo que resultan especialmente apropiadas para el análisis de los saldos de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cuanto a las afirmaciones contables, estas pruebas ofrecen una evidencia sumamente relevante respecto a la no omisión de partidas. Por ejemplo, si la relación gastos financieros sobre pasivo ajeno que genera intereses supera ampliamente el tipo de interés vigente en el mercado, la causa puede encontrarse en la omisión de la financiación ajena o en la sobrevaloración de los gastos financieros.

El potencial de las pruebas de revisión analítica está influido por la estabilidad del entorno del cliente o de la partida analizada.

La sofisticación de las técnicas de revisión analítica también incide en la confianza que suministran al auditor. Las técnicas pueden oscilar desde un análisis comparativo temporal, horizontal, de ratios hasta estadístico, como el análisis de regresión. A medida que la técnica es más refinada, manteniendo constante la fiabilidad en los datos, el auditor deposita una mayor confianza en los resultados.

Si diversas técnicas coinciden en el diagnóstico sobre la fidelidad de la información, la confianza es superior a la que pueden aportar cada una de dichas pruebas individualmente consideradas. Sin embargo, esta circunstancia puede sesgar la búsqueda y valoración de la información.

No obstante, por muy sofisticada que sean las técnicas que se utilicen, esta tarea no está exenta de la intervención del juicio profesional la cual tendrá una incidencia esencial en las conclusiones que se extraigan.

El auditor los utiliza para detectar situaciones anormales y su no ejecución obliga a considerar que el riesgo inherente es del 100%, mientras que su realización no se considera evidencia sustantiva que justifique la reducción de las pruebas sustantivas. En el caso de que se llegue a reducir la extensión de las pruebas sustantivas de detalle y cuando es así, la reducción es de pequeña importancia

G) Especialistas y colaboradores:

El equipo de auditoría es un factor importante en la captación de la evidencia. La estructura es triangular, situándose en la base el personal recientemente incorporado al equipo y en la parte superior los más experimentados. Las tareas más rutinarias y definidas, normalmente la ejecución de ciertas pruebas, son asignadas a los miembros con menor experiencia, mientras que los niveles superiores se encargan de las cuestiones menos formalizadas, en las que su experiencia y conocimientos específicos desempeñan un papel crucial.

El auditor suele confiar parte de la captación del trabajo a personal ajeno a su propia organización. En concreto, puede trabajar con el propio personal del cliente o puede recurrir al empleo de especialistas en materias que se escapan a su conocimiento.

Las tareas asignadas al personal del cliente suelen ser la ejecución de procedimientos de control interno referentes a la documentación y a conciliaciones de fuentes de evidencia interna y externas a la empresa.

El empleo de especialistas permite obtener evidencia sobre las cuestiones técnicas que se escapan al conocimiento del auditor. Estos especialistas deben ser independientes respecto a la empresa, para garantizar la calidad de la evidencia obtenida.

La relación con los abogados de la empresa no es susceptible de un contraste con terceros. En este caso, la respuesta de éstos será considerada evidencia suficiente, salvo que existan dudas sobre la validez de los hechos comunicados.

Calidad de la evidencia: Recapitulación

La calidad de la evidencia es un factor importante cuando se diseña el programa de auditoría. Los métodos y fuentes a partir de los que se extrae dicha evidencia no ofrecen una fiabilidad homogénea. Por lo tanto, el auditor no se enfrenta sólo al riesgo de que exista un error significativo y éste no sea detectado porque las pruebas son selectivas, sino que también asume el riesgo de que la debilidad de sus métodos le conduzcan a conclusiones erróneas.

La calidad de la evidencia proporcionada por los diversos métodos depende de la afirmación contable que se está verificando, de la fiabilidad de la fuente de evidencia, así como de las circunstancias concretas del trabajo.

Asimismo, la adopción de determinados métodos impone restricciones temporales en cuanto a su ejecución, cuando éstos exigen la inmediatez de las operaciones a estudiar; otros métodos sin embargo son más flexibles en este aspecto.

Por último, cuando una afirmación es probada a través de diversos métodos, la fortaleza de las conclusiones es superior a la que proporciona la simple agregación de la evidencia. Por el contrario, si la evidencia es contradictoria, es necesario extender el trabajo inicialmente planificado.

LA EVIDENCIA Y LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Introducción

El auditor puede desarrollar las pruebas antes del cierre, en los días cercanos al cierre o, posteriormente al mismo. En principio, la evidencia recabada en el cierre es más potente que en la fase preliminar. Para ciertas afirmaciones, la evidencia después del cierre es especialmente adecuada como, por ejemplo, una prueba sobre cobros posteriores al cierre para auditar la morosidad de las cuentas a cobrar. Además, a partir de las pruebas posteriores se puede reconstruir el saldo de las partidas del balance al cierre.

Al decidir el momento en el que debe efectuar sus pruebas, el auditor tiene presente que su trabajo debe encontrarse finalizado en una fecha pactada con el cliente, que la fecha de cierre es la misma en la mayoría de las empresas (normalmente el 31 de diciembre) y que el personal disponible puede ser insuficiente, si decide concentrar todas sus pruebas al cierre. No obstante, a pesar del interés que pueda existir por adelantar el trabajo, en determinadas partidas del balance con gran movimiento, con un control interno deficiente y con un elevado riesgo inherente, la fecha más apropiada, por razones de coste y eficacia, para verificar su existencia y valoración es el cierre del ejercicio.

Por último, el diseño de las pruebas requieren la adopción de un criterio sobre la extensión de las partidas a analizar. Asimismo, tan importante como establecer la fuente de evidencia para cada afirmación contable, es señalar cuál va a ser el origen y cuál el destino de la prueba. Las conclusiones pueden ser erróneas, si el sentido que adopta la prueba no permite cumplir el objetivo que se trata de alcanzar.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Tipología

a) Las pruebas sustantivas:

Podemos distinguir entre:

1. Pruebas de transacciones y saldos.
2. El examen analítico.

Las pruebas sobre transacciones se orientan a la detección de errores en el registro de las operaciones realizadas por la empresa, mientras que las pruebas de saldos se centran en la fidelidad de las partidas recogidas en el balance. Los saldos de la cuenta de pérdidas y ganancias se tiene que analizar mediante pruebas sobre las transacciones realizadas, debido a que estas partidas recogen los flujos habidos en la empresa en un período determinado. Sin embargo, las partidas del balance pueden ser auditadas mediante pruebas de transacciones o, como sucede más frecuentemente, a través de pruebas sobre saldos.

Las pruebas de revisión analítica se utilizan en diversas fases del trabajo. En la fase previa de planificación sirven para detectar relaciones inusuales y, en función de las mismas, para valorar el riesgo inherente en las diversas partidas. Por otra parte, conforme avanza la auditoría, las pruebas de revisión analítica ofrecen evidencia sustantiva sobre determinados epígrafes o afirmaciones de la dirección, para los que suponen la mejor evidencia disponible. En la fase de ejecución del trabajo y en la final, la naturaleza de las pruebas de revisión analítica es sustantiva, utilizándose como medio de obtención de evidencia sobre determinadas afirmaciones de la dirección.

b) Las pruebas de cumplimiento:

Las pruebas de cumplimiento suelen analizar transacciones con la intención de comprobar el funcionamiento adecuado del control interno.

El objetivo de la prueba no es la obtención de evidencia sustantiva, aunque si ésta se encuentra disponible, el auditor debe tenerlas en cuenta, por lo que la prueba habrá desempeñado un doble papel.

Una categoría especial de pruebas son las de doble propósito. Estas persiguen obtener evidencia sobre el funcionamiento efectivo del control interno (pruebas de cumplimiento) y sobre la validez de la información suministrada por los documentos examinados (pruebas sustantivas).

Todas las pruebas sustantivas proporcionan dos tipos de evidencia, al menos cuando los resultados aconsejan revisar la evaluación realizada del control interno. Por ejemplo, se califica el control interno como bueno y, al efectuar las pruebas sustantivas, se detectan numerosos errores. Sin embargo, el objetivo de la prueba no era revisar la evaluación del control interno.

Las pruebas de cumplimiento no pueden considerarse de doble propósito, cuando verifican controles de los que no se deriva de forma directa un error monetario.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Enfoques y tipología

La evidencia obtenida mediante pruebas sustantivas de detalle afecta directamente a los saldos de las cuentas anuales, por lo que resulta más convincente que la obtenida a través de otro tipo de pruebas, como las pruebas de revisión analítica o de cumplimiento.

Si los controles internos son deficientes, las conclusiones deben extraerse a partir de los resultados de las pruebas sustantivas de detalle, ya que el riesgo de error en la información es elevado. Asimismo, la confianza que suministran las cifras de referencia en las pruebas de revisión analítica es mínima.

Si el auditor considera un factor crítico la validez de los sistemas de control interno de la empresa para determinar la extensión de las pruebas sustantivas de detalle, está adoptando un **enfoque basado en los sistemas**. El estudio y evaluación del control interno no es un fin en sí mismo, se orienta a la reducción de la evidencia sustantiva necesaria, es decir, cumple un fin instrumental.

Por otro lado, si el análisis parte de un estudio detallado del riesgo, es un **enfoque basado en el riesgo**. Esta estrategia es más amplia que la anterior, dado que incorpora un riesgo inherente al de control. El riesgo inherente se obtiene a partir de las circunstancias particulares del cliente que afectan a la posibilidad de error o irregularidad en las partidas, así como de los resultados de las pruebas de revisión analítica.

Por último, si el auditor sólo desea confiar en sus pruebas sustantivas de detalle, estamos ante un enfoque basado en los procedimientos. Este enfoque puede conducir a un trabajo más extenso de lo necesario en áreas con riesgo bajo y un trabajo insuficiente en las áreas con mayor riesgo.

El auditor puede adoptar un enfoque para cierto tipo de clientes y uno diferente para otro grupo. Por ejemplo, las pequeñas empresas, normalmente, son auditadas con un enfoque basado en los procedimientos, porque la evaluación del control interno no aporta la confianza suficiente para reducir la extensión de las pruebas sustantivas de detalle.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Ciclos de transacciones

Las transacciones de la empresa pueden ser agrupadas en ciclos. El análisis por ciclos es apropiado cuando se estudia y evalúa el control interno, debido, precisamente, a la homogeneidad de las transacciones agrupadas.

El conocimiento del control interno es especialmente apropiado para obtener evidencia sobre el registro de las transacciones. El auditor lo estudia a un nivel operativo y éste suele ser el de la transacción. Las debilidades observadas en el tratamiento de las mismas permite identificar posibles tipos de error y la prueba idónea para descubrir las desviaciones potenciales en los estados financieros.

Una vez detectadas las debilidades de control interno al nivel de ciclos de transacciones, la planificación de las pruebas sustantivas está en función de las mismas. Los papeles de trabajo, sin embargo, suelen organizarse por partidas concretas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias. Cada uno de los saldos del balance se relaciona, al menos, con una transacción que genera la partida y otra que la disminuye. Dado que cada transacción relaciona dos elementos del balance, es frecuente la obtención de evidencia que debe figurar en dos papeles de trabajo diferentes. El estudio directo de las partidas del balance ofrece evidencia sobre las transacciones de entrada y salida que afectan a la cuenta, por lo que una prueba sobre una rúbrica del balance puede informar sobre las debilidades existentes en diferentes flujos de la empresa.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Dirección

En cualquier prueba de detalle existe una partida origen y otra partida destino. Una de ellas es la partida que se quiere comprobar y la otra es una recíproca que opera como fuente de evidencia.

Las diversas partidas que integran las cuentas anuales pueden ser analizadas por sobrevaloración o infravaloración. La inexistencia de los elementos que integran un saldo del balance o la invalidez de una transacción registrada supone una **sobrevaloración** de esta partida, mientras que la omisión de un saldo o transacción conduce a una **infravaloración** de la misma. Los objetivos de valoración y presentación pueden estar distorsionados, bien por una sobrevaloración, bien por una infravaloración.

El diseño de una prueba por sobrevaloración emplea como partida origen el epígrafe cuya información se quiere verificar. Sin embargo, cuando se pretende investigar una posible infravaloración, el sentido de la prueba debe ser el inverso, el origen es una partida recíproca y el destino el epígrafe en cuestión.

Existen una serie de circunstancias que pueden presionar a los administradores hacia conductas fraudulentas que propicien un incremento del resultado, como, por ejemplo, si la sociedad cotiza en el mercado de valores, si el endeudamiento ajeno es importante o si los administradores deben rendir cuentas de su gestión a los propietarios.

Los administradores pueden pretender reducir su cifra de resultados con la intención, por ejemplo, de disminuir sus obligaciones fiscales.

Un análisis dirigido a descubrir sobrevaloraciones del resultado se puede abordar estudiando los incrementos de activos o las reducciones de pasivos. Por su parte, la disminución del resultado se puede enfocar estudiando los aumentos de pasivos y la reducción de activos.

El riesgo de la propia actividad de auditoría en una empresa más saneada de lo que presentan las cuentas anuales es menor que en otra cuya situación es más crítica de lo que se desprende de dichos estados informativos. Ante esta percepción del propio riesgo del negocio, el auditor puede dirigir principalmente sus pruebas más a la detección de sobrevaloraciones en el resultado que a la de infravaloraciones.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Momento de ejecución

A) Contratación del trabajo.

El momento en el que se contrata la auditoría limita las posibilidades del auditor para decidir cuándo desarrolla las pruebas. Si la contratación del trabajo se efectúa al comienzo del ejercicio, esta circunstancia permite adelantar algunas pruebas antes del cierre.

Por otra parte, la empresa cliente puede establecer una fecha límite para recibir el informe. Este tipo de restricciones imposibilita la ejecución de determinadas pruebas en las que una verificación posterior puede ser más eficiente e, incluso, más eficaz.

B) El momento de la revisión y evaluación del control interno.

La evidencia sobre el funcionamiento del control interno debe abarcar todo el período contable que se está considerando. Por lo tanto, si la prueba, se está desarrollando en la fase preliminar, es preciso obtener evidencia sobre el período intermedio. No obstante, el ICAC indica que no se requiere necesariamente dicho trabajo adicional.

Para ello se tienen que analizar los siguientes factores:

- Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
- Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- La extensión del período restante.
- La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- Otros puntos que el auditor pueda considerar de interés.

El estudio y evaluación del control interno, en un momento anterior al cierre, permite sugerir determinadas mejoras en los sistemas, de tal manera que el auditor pueda confiar en la información procesada por los controles en el período intermedio. El trabajo preliminar puede resultar más fructífero para el auditor en el primer encargo con un cliente, tanto por la reducción de pruebas sustantivas como por el valor añadido (recomendaciones) que se facilitan al cliente.

C) El momento de las pruebas sustantivas de detalle.

El momento en el que se desarrollan las pruebas sustantivas de detalle está en función de la rotación de la partida a analizar. Algunas afirmaciones, como la valoración de las partidas con movimiento lento, pueden ser auditadas como pruebas sustantivas de detalle antes del cierre del ejercicio.

La evidencia, en la fase preliminar, sobre la existencia de estas partidas es más débil, dado que en el período intermedio se pueden dar de baja dichos elementos.

En el primer trabajo con una empresa, algunas rúbricas del balance se analizan mediante pruebas sobre su saldo, mientras que, para auditorías recurrentes, se estudian las transacciones en las que interviene dicho epígrafe durante el ejercicio, ya que la evidencia inicial sobre las mismas se encuentra en papeles de trabajo de años anteriores. Esta confianza no puede abarcar todas las afirmaciones, sino sólo aquellas que son históricas.

El auditor, en todo caso, debe desarrollar las pruebas adicionales al cierre que le suministren evidencia sobre el período intermedio.

PRUEBAS DE AUDITORÍA: Fases del trabajo

A) Fase preliminar.

A.1.) *Contenido y objetivo de la fase preliminar.*

En la fase preliminar del trabajo se integran las pruebas efectuadas con la intención de verificar las rúbricas cuyo valor sea provisional. La fase preliminar se caracteriza porque, por sí misma, no arroja luz suficiente sobre la corrección de las cuentas anuales o sobre el funcionamiento adecuado del control interno. Es preciso considerar el período restante y las operaciones realizadas en él para poder extraer una conclusión sobre los estados financieros. Sin embargo, si la actividad en este período no ha sido muy intensa y su importe no resulta significativo, se puede omitir su verificación.

La ejecución preliminar de determinadas tareas puede responder a un objetivo técnico o económico. En ocasiones, es preciso conocer al cliente y sus sistemas de control con anterioridad a la ejecución de las pruebas sustantivas de detalle. La necesidad de entregar el informe en una fecha cercana al cierre o la obtención de evidencia a través de la observación de las operaciones exigen el desarrollo de cierto trabajo en la fase preliminar.

Por otra parte, la concentración del trabajo al cierre puede desbordar la capacidad de un auditor.

En auditorías recurrentes, el volumen de trabajo debe decrecer en la fase preliminar, ya que el estudio de los sistemas del cliente se ha efectuado en los trabajos anteriores.

Por el contrario, si el cliente ha aceptado las recomendaciones realizadas en períodos anteriores, la confianza que se puede depositar en el sistema de control es superior, por lo que las tareas de evaluación (pruebas de cumplimiento) aumentan de forma considerable, reduciéndose al mismo tiempo la evidencia a obtener sobre los saldos al cierre del ejercicio.

En la fase preliminar, el auditor orienta una parte de su trabajo a conocer el negocio del cliente, tanto las circunstancias del entorno como las internas a la empresa. Además, estudia y evalúa los sistemas de control interno, también se podrán desarrollar ciertas pruebas sustantivas de detalle, que requerirán ser complementadas con alguna decisión sobre el período intermedio.

A.2) *El conocimiento del negocio del cliente.*

El conocimiento del negocio del cliente le permitirá detectar aquellas partidas con riesgo superior de error y sobre las que se dirigirá su esfuerzo de auditoría. Normalmente, esta fase resulta crítica en un primer trabajo, mientras que, en auditorías recurrentes, se reduce a una revisión de los aspectos coyunturales de dicho estudio del negocio del cliente.

Las fuentes de información mediante las que se accede son variadas: análisis de documentos, observación, preguntas al personal o la dirección de la empresa o, por último, revisión analítica. Además, pueden ser internas o externas, referirse a la empresa en concreto, al sector o a la economía en general. La experiencia del auditor desempeña un papel importante al integrar toda la evidencia obtenida, debido a la cantidad de información poco estructurada.

En el caso de una empresa que haya sido auditada en el ejercicio precedente por otro auditor, el sucesor deberá de ponerse en contacto con el predecesor, esto supondrá una obligación para el sucesor. La confianza en el trabajo del auditor anterior, sin embargo, no limita la responsabilidad del auditor sucesor.

A.3) *Pruebas de cumplimiento y sustantivas en la fase preliminar.*

Todos los procedimientos que no dejan pista de auditoría deben ser auditados a través de la observación de los mismos. Por ejemplo, la segregación de funciones.

Otras técnicas de control interno pueden ser evaluadas a través de la reejecución de los procesos como, por ejemplo, la supervisión de los supervisores. Si el auditor vuelve a efectuar el procedimiento, la prueba es sustantiva de detalle.

Un tercer grupo de técnicas proporciona la documentación suficiente sobre la que se puede auditar el funcionamiento del control interno, por ejemplo, un documento o firma autorizando determinadas adquisiciones o desembolsos. En este caso, es posible realizar la prueba sobre el funcionamiento del control interno en cualquier momento a través de la inspección documental.

Las pruebas sustantivas que se desarrollan en el período preliminar pueden ser tanto de revisión analítica como de detalle. Las primeras se destinan a la detección de riesgos inherentes, mientras que las segundas se enfocan a la comprobación de las partidas con movimiento lento.

Las pruebas sustantivas de detalle en el período preliminar tienen como finalidad principal descongestionar el trabajo a la fecha de cierre. En este caso el auditor deberá de obtener evidencia sobre el período intermedio.

B) Fase de trabajo al cierre.

B.1) *Pruebas desarrolladas al cierre.*

Los procedimientos en las fechas cercanas al cierre suelen centrarse en los activos circulantes, cuya alta rotación puede aconsejar su estudio en esta fecha, tanto en lo referente a las afirmaciones históricas como a las no históricas.

Asimismo, al cierre existe un problema contable propio de este momento, nos referimos al corte correcto de las operaciones. El auditor debe verificar que la empresa ha registrado en el ejercicio adecuado las transacciones cercanas al cierre. La causa más frecuente de retraso suele ser una demora en la recepción o emisión de los justificantes a partir de los que se procede a realizar el asiento contable. Este tipo de errores suelen presentarse en las partidas del activo circulante y en las transacciones relacionadas, cuando el volumen de operaciones diario es elevado.

El análisis del corte se dirige tanto a la comprobación de los saldos de balance como de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Desde el momento en que el auditor dispone de unas cuentas anuales, puede realizar pruebas de revisión analítica con la finalidad de obtener evidencia sustantiva sobre los importes recogidos en determinadas partidas y de extender las conclusiones extraídas en las pruebas de detalle, desarrolladas durante la fase preliminar.

B.2) *Pruebas posteriores al cierre.*

El auditor realiza parte de su trabajo en un momento posterior al cierre por dos razones fundamentales:

- 1) Un hecho ocurrido en el período que transcurre desde el cierre del ejercicio hasta una emisión del informe de auditoría ofrece evidencia relevante sobre algunas afirmaciones incluidas en las cuentas anuales.
- 2) La concentración del trabajo en el cierre obliga a retrasar las tareas en las que no se exige la presencia inmediata del auditor.

Por otra parte, el auditor debe obtener evidencia sobre todas las situaciones que se produzcan después del cierre y que puedan tener un efecto significativo en la opinión del usuario del informe.

Por último, cuando ya se termina la captación de la evidencia mediante pruebas sustantivas de detalle, se procede a efectuar pruebas de razonabilidad global sobre las cuentas anuales ajustadas según los errores detectados. Este empleo de los procedimientos de revisión analítica en la fase final del trabajo, sirve para observar relaciones anormales que esconden circunstancias que pueden incidir en la opinión del auditor.

LA EVIDENCIA EN LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

La Evidencia en las Normas Técnicas de Auditoría

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría

2.5. Evidencia

2.5.1. La tercera Norma es:

"Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas".

Naturaleza de la evidencia

La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.

La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan

La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

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

Evidencia suficiente

Se entiende por tal, aquél nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

El muestro estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de **formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.**

Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales **y el riesgo probable de error** en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una **cantidad suficiente de evidencia** se ve afectado por factores tales como:

- a) El **riesgo de que existan errores en las cuentas**. Este riesgo se ve afectado por:
 - i. La naturaleza de la transacción.
 - ii. La calidad del control interno.
 - iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.
 - iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
 - v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.
- b) La **importancia relativa de la partida analizada** en relación con el conjunto de la información financiera.
- c) La **experiencia adquirida en auditorías precedentes** de la entidad.
- d) Los **resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría**, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.
- e) La **calidad de la información económico-financiera** disponible.
- f) La **confianza que le merezcan la Dirección de la entidad** y sus empleados.

El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.

La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

Evidencia adecuada

El concepto de "adecuación" de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto "suficiencia" tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.

La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

Importancia relativa-riesgo probable

Los criterios que afectan a la "cantidad" (suficiencia) y a la "calidad" (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de "importancia relativa" y "riesgo probable".

Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.

La "importancia relativa" puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.

La consideración del "riesgo probable" supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

Para la evaluación del "riesgo probable" debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

Pruebas para obtener evidencia

La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.

Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

- Existencia - El control existe.
- Efectividad - El control está funcionando con eficacia.
- Continuidad - El control ha estado funcionando durante todo el período.

Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.

El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas:

- **Existencia** - Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
- **Derechos y Obligaciones** - Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- **Acaecimiento** - Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- **Integridad** - No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- **Valoración** - Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- **Medición** - Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
- **Presentación y desglose** - Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y de la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Métodos para obtener evidencia

La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

- a. Inspección.
- b. Observación.
- c. Preguntas.
- d. Confirmaciones.
- e. Cálculos.
- f. Técnicas de examen analítico.

Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

La inspección consiste en la **revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables**, así como en el **examen de documentos y activos tangibles**. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las **tres categorías más importantes de evidencia documental**, que proporcionan al auditor **distinto grado de confianza**, son:

- a. Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
- b. Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
- c. Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.

La observación consiste en **ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros**. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.

Las preguntas consisten en **obtener información apropiada de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos**. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.

Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).

Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.

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

La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.