

NIA-ES 500. EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Jorge Alonso Senent

*Profesor de la UDIMA y del CEF
Auditor de Cuentas*

EXTRACTO

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en España implica la instauración de un marco normativo internacional de calidad y supone un punto de inflexión en la regulación de la profesión de auditoría en nuestro país. En este artículo he realizado una aproximación a los aspectos de la NIA 500, la cual requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría «suficiente» y «apropiada» en orden a emitir conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría y ofrece guías muy útiles para la realización de la práctica auditora.

Palabras claves: auditoría, responsabilidad del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Técnicas de Auditoría y evidencia.

ISA 500. AUDIT EVIDENCE

ABSTRACT

The adoption of the International Standards on Auditing in Spain involves the establishment of an international framework for quality, and supposes a turning point in the auditing profession regulation in our country. In this paper, I have made an approach to the different aspects of ISA 500. It requests the auditor to obtain «sufficient» and «appropriate» audit evidence in order to draw reasonable conclusions on which to base the audit opinion, and provides useful guidelines regarding the audit practice.

Keywords: audit, auditor's responsibilities, International Standards on Auditing, Spanish Auditing Standards and evidence.

Sumario

1. Introducción
2. Objetivo, alcance, definiciones y contenido
 - 2.1. Fuentes de evidencia de auditoría
 - 2.2. Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría
 - 2.3. Características que deben tener las evidencias de auditoría
 - 2.4. Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría
 - 2.5. Suficiencia y adecuación de las evidencias de auditoría
3. Ejemplo de enfoque de aplicación de la NIA-ES 500

1. INTRODUCCIÓN

De manera sintética, el objetivo de una auditoría de cuentas es emitir una opinión técnica profesional (favorable, desfavorable, denegada o con salvedades), que pueda tener efectos frente a terceros, sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa. Para que un auditor pueda cumplir con este objetivo, debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría en los que basar su opinión. Es precisamente esta premisa la que fundamenta el marco general de la **NIA 500**, que de manera más formal y amplia podríamos sintetizar en que **«explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adecuados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión»**.

2. OBJETIVO, ALCANCE, DEFINICIONES Y CONTENIDO

La NIA 500 fue adaptada para su empleo en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, y es de obligatoria aplicación para las auditorías de cuentas anuales de ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014 y, en todo caso, a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a que se refieran los estados financieros objeto del trabajo. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 («Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría»). De igual modo, para disponer de una visión completa sobre los requerimientos respecto a la evidencia de auditoría, es necesario leer todas las NIA de la serie 500.

Para la NIA 500 **la evidencia de auditoría es «la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información»**.

La NIA 500 es aplicable a toda evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría, por lo que está relacionada, en alcance, con otras NIA que tratan:

- De aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno»).

- De la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570, «Empresa en funcionamiento»).
- De procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 505, «Confirmaciones externas»).
- De la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados»).

El auditor debe evaluar la evidencia con base en los siguientes cuatro parámetros:

1. **Cuáles son los procedimientos de auditoría** que se van a implementar.
2. Las **partidas específicas a analizar**.
3. El **tamaño de las muestras** a seleccionar de aquellas partidas que se vayan a probar mediante muestreo.
4. **Cuándo se han de realizar los procedimientos** de auditoría que se hayan determinado previamente.

2.1. FUENTES DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual.

La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.

2.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Las NIA 315 y 330 requieren la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor la cual se obtiene mediante la aplicación de:

- De la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570, «Empresa en funcionamiento»).
- De procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 505, «Confirmaciones externas»).
- De la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados»).

El auditor debe evaluar la evidencia con base en los siguientes cuatro parámetros:

1. **Cuáles son los procedimientos de auditoría** que se van a implementar.
2. Las **partidas específicas a analizar**.
3. El **tamaño de las muestras** a seleccionar de aquellas partidas que se vayan a probar mediante muestreo.
4. **Cuándo se han de realizar los procedimientos** de auditoría que se hayan determinado previamente.

2.1. FUENTES DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual.

La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores.

2.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Las NIA 315 y 330 requieren la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor la cual se obtiene mediante la aplicación de:

- **Procedimientos de valoración del riesgo.**
- Procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - **Pruebas de controles**, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
 - **Procedimientos sustantivos**, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

En términos generales, los procedimientos de auditoría que se están empleando en la actualidad en España en los trabajos de auditoría cubren las anteriores necesidades, por lo que, en ese sentido y a juicio del autor de este artículo, nada nuevo aporta la NIA 500, si bien, lo que sí hace es dar mayor amplitud al alcance y espíritu de las pruebas, al no enfocarlas como tradicionalmente veníamos haciendo a la prueba mayoritariamente de saldos. Por ejemplo, en el caso de las confirmaciones de saldos de clientes, puede no ser suficiente, como evidencia bajo el prisma de la NIA 500 la mera confirmación del saldo por escrito por parte del cliente, sino también la confirmación de los términos de los acuerdos comerciales mantenidos y de si se ha producido, o se prevé que se produzca, una modificación en el acuerdo y, de ser así, los datos al respecto.

De manera más detallada, según la NIA 500 los procedimientos de auditoría genéricos válidos para obtener evidencia de auditoría son los siguientes:

1. **Inspección.** La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.
2. **Observación.** La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control.
3. **Confirmación externa.** Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.
4. **Recálculo.** El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.
5. **Reejecución.** La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
6. **Procedimientos analíticos.** Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que

razonablemente quepa suponer que existen entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

7. **Indagación.** La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación. En cualquier caso, la indagación por sí misma, no proporciona evidencia de auditoría suficiente, debe combinarse con otros procedimientos.

2.3. CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN TENER LAS EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 son las siguientes:

1. **Relevancia.** La **relevancia** se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.
2. **Fiabilidad.** La **fiabilidad de la información** que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad.

En relación con la fiabilidad podemos, de manera genérica, resumir que, para evaluar su fiabilidad:

- Si la información a utilizar se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección (interno o externo), hay que:
 - Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto.
 - Obtener conocimiento del trabajo de dicho experto.
 - Evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.
- Si se utiliza información generada por la entidad, hay que:
 - Obtener evidencia de su exactitud e integridad.
 - Evaluarla para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

2.4. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS SOBRE LOS QUE SE REALIZARÁN PRUEBAS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

1. La selección de todos los elementos (examen del 100%).

El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- La población está formada por un número reducido de elementos de gran valor.
- Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

2. La selección de elementos específicos.

Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que

son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.

- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

3. El muestreo de auditoría.

Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.

2.5. SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LAS EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de esta. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante, generalmente la principal, de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. Por otro lado, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede (depende de las circunstancias) aumentar la seguridad respecto a una evidencia de auditoría que se genera internamente.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La **suficiencia** es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

La **adecuación** es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, **es una cuestión de juicio profesional.**

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La **NIA 230 «Documentación de auditoría»** incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa.

3. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 500

Si bien la NIA-ES 500 es más un marco de referencia que una norma con aplicación específica, paso a desarrollar un pequeño ejemplo a fin de clarificar cómo afecta sobre el enfoque tradicional de auditoría.

Supongamos que estamos auditando el cierre del ejercicio 2014 de la empresa RSF, SA, que se dedica a la compra de maíz en bruto para someterlo a procesos de tostado y aromatizado, vendiendo posteriormente ese producto procesado a granel a clientes que son vendedores finalistas del mismo a detalle, con sus propias marcas. A cierre del ejercicio, la cartera de clientes es de 122 y, aproximadamente, el 76% de las ventas se realiza a ocho principales clientes, uno de los cuales se consiguió durante el ejercicio 2014. Por otro lado, las ventas, según nos indica la Direc-

ción de la compañía, con base en informes internos, han crecido en el ejercicio 2014 un 13 % gracias a la internacionalización de sus ventas, pasando a tener una cartera de clientes extranjeros del 32 % del total de sus clientes, cuando, a cierre del ejercicio 2013, únicamente suponían el 11 %.

Bajo esas premisas y dado que los procedimientos para obtener evidencia se modifican al estar basados de manera principal en la valoración del riesgo, tenemos en este caso, entre otros aspectos, que:

1. Circularizar a los clientes, mediante un muestreo estadístico significativo, para confirmar, no solo los saldos, sino también para obtener precisiones en relación con las condiciones de acuerdos o contratos. En este caso, es importante que el auditor se satisfaga de estos aspectos en los clientes en los que se concentran las ventas, así como en los nuevos clientes internacionales a fin de cubrir el riesgo de posibles aspectos contractuales no recogidos correctamente en las cuentas de la compañía: acuerdos de *rappel*, divisas y/o tipos de cambio establecidos, penalizaciones por incumplimiento que pudieran dar origen a provisiones, etc.
2. Mantener el control sobre la determinación de la información a confirmar con base en el punto anterior, la selección de los clientes, el diseño de la solicitud, el envío y la recepción.
3. Verificar, también con base en ese alcance amplio de la circularización, la corrección en las condiciones aplicadas en precios de venta, vencimientos de cobro, etc.
4. Comprobar que el incremento de ventas no es artificial. Realizar prueba de corte de ventas de cierre de ejercicio y de devoluciones y/o abonos posteriores al cierre de mercancía, para verificar de manera adecuada, según el alcance de la NIA-ES 500, la evidencia facilitada directamente por la Dirección.
5. De igual modo, verificar la correcta clasificación de las cuentas de dudoso cobro y las dotaciones de deterioro de créditos.
6. Verificar el adecuado control interno del área.
7. Cruzar las evidencias y pruebas realizadas sobre ellas en esta área sobre aquellas otras que mantengan relación con la misma: impuestos, tesorería, etc.

Obviamente el programa de trabajo del área de cuentas a cobrar debe incluir más pruebas, pero las anteriores están muy relacionadas con el enfoque de la NIA-ES 500 respecto a ir más allá de lo que estamos acostumbrados en el alcance de una circularización a clientes. Quizás no sea un cambio drástico, pero sí, en cierto modo, de enfoque.

- **Procedimientos de valoración del riesgo.**
- Procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - **Pruebas de controles**, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
 - **Procedimientos sustantivos**, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

En términos generales, los procedimientos de auditoría que se están empleando en la actualidad en España en los trabajos de auditoría cubren las anteriores necesidades, por lo que, en ese sentido y a juicio del autor de este artículo, nada nuevo aporta la NIA 500, si bien, lo que sí hace es dar mayor amplitud al alcance y espíritu de las pruebas, al no enfocarlas como tradicionalmente veníamos haciendo a la prueba mayoritariamente de saldos. Por ejemplo, en el caso de las confirmaciones de saldos de clientes, puede no ser suficiente, como evidencia bajo el prisma de la NIA 500 la mera confirmación del saldo por escrito por parte del cliente, sino también la confirmación de los términos de los acuerdos comerciales mantenidos y de si se ha producido, o se prevé que se produzca, una modificación en el acuerdo y, de ser así, los datos al respecto.

De manera más detallada, según la NIA 500 los procedimientos de auditoría genéricos válidos para obtener evidencia de auditoría son los siguientes:

1. **Inspección.** La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.
2. **Observación.** La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control.
3. **Confirmación externa.** Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.
4. **Recálculo.** El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.
5. **Reejecución.** La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
6. **Procedimientos analíticos.** Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que

razonablemente quepa suponer que existen entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

7. **Indagación.** La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación. En cualquier caso, la indagación por sí misma, no proporciona evidencia de auditoría suficiente, debe combinarse con otros procedimientos.

2.3. CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN TENER LAS EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 son las siguientes:

1. **Relevancia.** La **relevancia** se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.
2. **Fiabilidad.** La **fiabilidad de la información** que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad.

En relación con la fiabilidad podemos, de manera genérica, resumir que, para evaluar su fiabilidad:

- Si la información a utilizar se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección (interno o externo), hay que:
 - Evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto.
 - Obtener conocimiento del trabajo de dicho experto.
 - Evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.
- Si se utiliza información generada por la entidad, hay que:
 - Obtener evidencia de su exactitud e integridad.
 - Evaluarla para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

2.4. SELECCIÓN DE LOS ELEMENTOS SOBRE LOS QUE SE REALIZARÁN PRUEBAS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Según la NIA 500 los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

1. La selección de todos los elementos (examen del 100%).

El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- La población está formada por un número reducido de elementos de gran valor.
- Existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

2. La selección de elementos específicos.

Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que

son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.

- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

3. El muestreo de auditoría.

Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.

2.5. SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LAS EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de esta. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante, generalmente la principal, de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. Por otro lado, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede (depende de las circunstancias) aumentar la seguridad respecto a una evidencia de auditoría que se genera internamente.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La **suficiencia** es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

La **adecuación** es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, **es una cuestión de juicio profesional.**

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La **NIA 230 «Documentación de auditoría»** incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa.

3. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 500

Si bien la NIA-ES 500 es más un marco de referencia que una norma con aplicación específica, paso a desarrollar un pequeño ejemplo a fin de clarificar cómo afecta sobre el enfoque tradicional de auditoría.

Supongamos que estamos auditando el cierre del ejercicio 2014 de la empresa RSF, SA, que se dedica a la compra de maíz en bruto para someterlo a procesos de tostado y aromatizado, vendiendo posteriormente ese producto procesado a granel a clientes que son vendedores finalistas del mismo a detalle, con sus propias marcas. A cierre del ejercicio, la cartera de clientes es de 122 y, aproximadamente, el 76% de las ventas se realiza a ocho principales clientes, uno de los cuales se consiguió durante el ejercicio 2014. Por otro lado, las ventas, según nos indica la Direc-

ción de la compañía, con base en informes internos, han crecido en el ejercicio 2014 un 13 % gracias a la internacionalización de sus ventas, pasando a tener una cartera de clientes extranjeros del 32 % del total de sus clientes, cuando, a cierre del ejercicio 2013, únicamente suponían el 11 %.

Bajo esas premisas y dado que los procedimientos para obtener evidencia se modifican al estar basados de manera principal en la valoración del riesgo, tenemos en este caso, entre otros aspectos, que:

1. Circularizar a los clientes, mediante un muestreo estadístico significativo, para confirmar, no solo los saldos, sino también para obtener precisiones en relación con las condiciones de acuerdos o contratos. En este caso, es importante que el auditor se satisfaga de estos aspectos en los clientes en los que se concentran las ventas, así como en los nuevos clientes internacionales a fin de cubrir el riesgo de posibles aspectos contractuales no recogidos correctamente en las cuentas de la compañía: acuerdos de *rappel*, divisas y/o tipos de cambio establecidos, penalizaciones por incumplimiento que pudieran dar origen a provisiones, etc.
2. Mantener el control sobre la determinación de la información a confirmar con base en el punto anterior, la selección de los clientes, el diseño de la solicitud, el envío y la recepción.
3. Verificar, también con base en ese alcance amplio de la circularización, la corrección en las condiciones aplicadas en precios de venta, vencimientos de cobro, etc.
4. Comprobar que el incremento de ventas no es artificial. Realizar prueba de corte de ventas de cierre de ejercicio y de devoluciones y/o abonos posteriores al cierre de mercancía, para verificar de manera adecuada, según el alcance de la NIA-ES 500, la evidencia facilitada directamente por la Dirección.
5. De igual modo, verificar la correcta clasificación de las cuentas de dudoso cobro y las dotaciones de deterioro de créditos.
6. Verificar el adecuado control interno del área.
7. Cruzar las evidencias y pruebas realizadas sobre ellas en esta área sobre aquellas otras que mantengan relación con la misma: impuestos, tesorería, etc.

Obviamente el programa de trabajo del área de cuentas a cobrar debe incluir más pruebas, pero las anteriores están muy relacionadas con el enfoque de la NIA-ES 500 respecto a ir más allá de lo que estamos acostumbrados en el alcance de una circularización a clientes. Quizás no sea un cambio drástico, pero sí, en cierto modo, de enfoque.