

## NIA-ES 520. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

**Javier Briones Ortega**

*Socio CB Auditores & Consultores*

*Profesor de la UDIMA*

---

### EXTRACTO

A través de esta norma, se describen las responsabilidades que tiene el auditor de cuentas de realizar procedimientos analíticos para obtener evidencia de auditoría después de haber detectado los riesgos de auditoría. En la lectura de este artículo encontraremos una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, procedimientos analíticos que faciliten al auditor obtener una conclusión global y, por último, un examen de los resultados de los procedimientos analíticos. En su conjunto, la norma cita aspectos relevantes que deben ser tenidos en cuenta como la idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones, fiabilidad de los datos proporcionados por la empresa y la evaluación para determinar las expectativas.

**Palabras claves:** procedimientos analíticos, riesgos de auditoría y evidencia de auditoría.

---

## ISA 520. ANALYTICAL PROCEDURES

---

### ABSTRACT

Through this standard, the responsibilities of the auditor to perform analytical procedures to obtain audit evidence after detecting the audit risks are described. In reading this article will find an application guide and other explanatory notes, analytical procedures that facilitate the auditor to obtain an overall conclusion and, finally, a review of the results of analytical procedures. Overall, the standard references relevant aspects that must be taken into account as the appropriateness of specific analytical procedures for certain statements, reliability of data provided by the company and evaluation to determine expectations.

**Keywords:** analytical procedures, audit risks and audit evidence.

---

---

**Sumario**

- I. Introducción, alcance y criterios de aplicación
- II. Objetivo, definiciones y contenido
- III. Requerimientos
- IV. Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones
- V. Fiabilidad de los datos
- VI. Evaluación para determinar las expectativas

## I. INTRODUCCIÓN, ALCANCE Y CRITERIOS DE APLICACIÓN

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520 sobre procedimientos analíticos trata de la responsabilidad que tiene el auditor a la hora de realizar procedimientos analíticos para obtener evidencia de auditoría después de haber detectados los riesgos de auditoría. En ocasiones, los auditores tienen que aplicar en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión de los estados financieros en su conjunto.

Otras NIA con las que está relacionada son:

- NIA 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno», en el apartado 6 punto b se trata la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo.
- NIA 330 «Respuestas del auditor a los riesgos valorados», en el apartado 6 y 18 se tratan los requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

## II. OBJETIVO, DEFINICIONES Y CONTENIDO

Para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada el auditor de cuentas realiza pruebas de auditoría consistentes en procedimientos de auditoría los cuales pueden constar de:

- Prueba de controles.
- Procedimientos sustantivos. Entre estos últimos se pueden encontrar:
  - Pruebas de detalle.
  - Procedimientos analíticos sustantivos.

El objeto de esta norma es tratar los procedimientos analíticos definidos como evaluaciones, tanto de la información financiera como de la información no financiera de la empresa, mediante comparaciones entre datos, partidas, importes etc. recogidos en la contabilidad y otros registros auxiliares.

Con estos procedimientos el auditor pretende:

- Obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos.
- Que el diseño y la aplicación, en fechas cercanas al cierre, de los procedimientos ayuden a alcanzar al auditor una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

En la norma están contenidos los siguientes aspectos:

- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de los procedimientos analíticos como definición, idoneidad de los procedimientos, fiabilidad de los datos, evaluación de la precisión de las expectativas.
- Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.
- Examen de los resultados de los procedimientos analíticos.

Respecto a dichos procedimientos analíticos la Norma Internacional de Auditoría los intenta resumir en los siguientes conceptos:

- Comparaciones entre la información financiera de la empresa:
  - Comparación entre periodos anteriores. Por ejemplo, comprobar la evolución del ratio Beneficio por acción de las inversiones en empresas cotizadas.
  - Resultados previstos. Analizar los ratios de eficiencia técnica de las máquinas, eficiencia financiera en cada una de las líneas de producto y en definitiva la eficiencia operativa de la empresa auditada.
  - Expectativas del auditor. El auditor se puede crear una expectativa de la magnitud de algunas cifras como, por ejemplo, el impuesto de sociedades respecto del beneficio del año correspondiente o la amortización en función del volumen de activos todavía no amortizados.
  - Información sectorial similar. El auditor comprobará si algunas magnitudes o ratios son acordes al sector y al tamaño de la empresa. Un auditor puede esperar un ratio muy bajo de beneficios en una empresa comercializadora respecto a su volumen de facturación, en cambio no espera encontrar lo mismo en una empresa de promoción de viviendas donde el margen sobre ventas es superior.
- Consideraciones de relaciones entre variables internas de la empresa:
  - Entre elementos de información financiera. El auditor sobre la base del conocimiento de la empresa puede realizar comparaciones sobre variables que pueden ser predecibles y que apenas varían sin alteraciones sustanciales como, por ejemplo, los porcentajes del margen bruto.

- Obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos.
- Que el diseño y la aplicación, en fechas cercanas al cierre, de los procedimientos ayuden a alcanzar al auditor una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

En la norma están contenidos los siguientes aspectos:

- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de los procedimientos analíticos como definición, idoneidad de los procedimientos, fiabilidad de los datos, evaluación de la precisión de las expectativas.
- Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.
- Examen de los resultados de los procedimientos analíticos.

Respecto a dichos procedimientos analíticos la Norma Internacional de Auditoría los intenta resumir en los siguientes conceptos:

- Comparaciones entre la información financiera de la empresa:
  - Comparación entre periodos anteriores. Por ejemplo, comprobar la evolución del ratio Beneficio por acción de las inversiones en empresas cotizadas.
  - Resultados previstos. Analizar los ratios de eficiencia técnica de las máquinas, eficiencia financiera en cada una de las líneas de producto y en definitiva la eficiencia operativa de la empresa auditada.
  - Expectativas del auditor. El auditor se puede crear una expectativa de la magnitud de algunas cifras como, por ejemplo, el impuesto de sociedades respecto del beneficio del año correspondiente o la amortización en función del volumen de activos todavía no amortizados.
  - Información sectorial similar. El auditor comprobará si algunas magnitudes o ratios son acordes al sector y al tamaño de la empresa. Un auditor puede esperar un ratio muy bajo de beneficios en una empresa comercializadora respecto a su volumen de facturación, en cambio no espera encontrar lo mismo en una empresa de promoción de viviendas donde el margen sobre ventas es superior.
- Consideraciones de relaciones entre variables internas de la empresa:
  - Entre elementos de información financiera. El auditor sobre la base del conocimiento de la empresa puede realizar comparaciones sobre variables que pueden ser predecibles y que apenas varían sin alteraciones sustanciales como, por ejemplo, los porcentajes del margen bruto.

- Entre elementos de información financiera e información no financiera relevante. La relación entre costes salariales y el número de empleados.

### III. REQUERIMIENTOS

La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Los requerimientos en el diseño y la aplicación de procedimientos analíticos están en función de:

- Los riesgos valorados.
- Las pruebas en detalle que se hayan realizado en su caso.
- La fiabilidad de los datos de partida, teniendo en cuenta: fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia de la información disponible así como los controles relativos a su preparación.

**Nota:** El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información que pueda precisar para la aplicación de procedimientos. El auditor, por tanto, ha de estar seguro de que los datos están adecuadamente preparados.

- Expectativas de las cantidades registradas o ratios.
- Diferencias encontradas entre las cantidades registradas y los valores esperados que se consideran aceptables.

### IV. IDONEIDAD DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS ESPECÍFICOS PARA DETERMINADAS AFIRMACIONES

El auditor, como ya se ha indicado con anterioridad, dispone de una serie de pruebas de auditoría a su disposición para incorporar en el diseño y en la aplicación de su plan de auditoría. En algunas situaciones los procedimientos analíticos tendrán mejor aplicación para la obtención de la evidencia de auditoría ante los riesgos evaluados. Algunas de las situaciones más idóneas son:

- Cuando la empresa tiene grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.
- Posibilidad de utilización de modelos predictivos para algunas variables, relaciones o partidas. Ejemplo: Cálculo de costes salariales, márgenes de beneficio, etc.
- Algunos procedimientos proporcionan altos niveles de seguridad respecto a otros. Ejemplo: Los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos.

tos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente.

- En los casos en los que la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo son propicias. Si el auditor no confiara en el proceso de cálculo del pago de los intereses por parte de dos entidades debería de realizar un procedimiento analítico sustantivo.
- Cuando hay que aplicar otras pruebas en detalle. Ejemplo: Al comprobar la clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, el auditor puede realizar una prueba de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

## V. FIABILIDAD DE LOS DATOS

La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las condiciones en las que se obtienen. Los factores claves que son relevantes para la fiabilidad son:

- La fuente de la información disponible. Siempre será más fiable si los datos del año anterior nos lo proporciona un auditor de cuentas que un auditor interno, ya que el auditor de cuentas es una fuente externa a la entidad.
- La comparabilidad de la información disponible. Ejemplo: En la comparabilidad de los datos de la empresa, sector, tamaño. En dicha comparación es de esperar que se encuentren datos fiables de la empresa en los casos en los que existan otras entidades del mismo tamaño y sector.
- La naturaleza y la relevancia de la información disponible. Si el auditor dispone de datos de las cuentas anuales respecto al beneficio, puede hacerse una idea del beneficio esperado de la empresa y, por lo tanto, dicha información será más fiable que sino se presentan unos objetivos de beneficios esperados.
- Los controles sobre la preparación de la información diseñada para asegurar su integridad, exactitud y validez.

## VI. EVALUACIÓN PARA DETERMINAR LAS EXPECTATIVAS

Las cuestiones relevantes para la evaluación por parte del auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección, que de forma agregada con otras puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, son:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Ejemplo: Algunos tipos de gastos son más favorables a la comparación por esperar de ellos un valor más ajustado que de otros. Ejemplo: Los gastos de limpieza y de teléfono.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Serán más eficaces los procedimientos sustantivos aplicados a una parte de la empresa, como un departamento o una línea de producción, para determinar su coste total unitario por hora que realizarlo para la empresa en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Para diseñar algunos procedimientos sustantivos que incluyan relaciones entre variables financieras y no financieras deberá de comprobarse la disponibilidad de dicha información. Por ejemplo: El número de unidades en el almacén es un dato que tiene una alta probabilidad de que esté disponible en la empresa, en cambio, los gastos energéticos de las máquinas o de un departamento no es un dato que las empresas suelen medir.



- Entre elementos de información financiera e información no financiera relevante. La relación entre costes salariales y el número de empleados.

### III. REQUERIMIENTOS

La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Los requerimientos en el diseño y la aplicación de procedimientos analíticos están en función de:

- Los riesgos valorados.
- Las pruebas en detalle que se hayan realizado en su caso.
- La fiabilidad de los datos de partida, teniendo en cuenta: fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia de la información disponible así como los controles relativos a su preparación.

**Nota:** El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información que pueda precisar para la aplicación de procedimientos. El auditor, por tanto, ha de estar seguro de que los datos están adecuadamente preparados.

- Expectativas de las cantidades registradas o ratios.
- Diferencias encontradas entre las cantidades registradas y los valores esperados que se consideran aceptables.

### IV. IDONEIDAD DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS ESPECÍFICOS PARA DETERMINADAS AFIRMACIONES

El auditor, como ya se ha indicado con anterioridad, dispone de una serie de pruebas de auditoría a su disposición para incorporar en el diseño y en la aplicación de su plan de auditoría. En algunas situaciones los procedimientos analíticos tendrán mejor aplicación para la obtención de la evidencia de auditoría ante los riesgos evaluados. Algunas de las situaciones más idóneas son:

- Cuando la empresa tiene grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo.
- Posibilidad de utilización de modelos predictivos para algunas variables, relaciones o partidas. Ejemplo: Cálculo de costes salariales, márgenes de beneficio, etc.
- Algunos procedimientos proporcionan altos niveles de seguridad respecto a otros. Ejemplo: Los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingre-

tos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente.

- En los casos en los que la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo son propicias. Si el auditor no confiara en el proceso de cálculo del pago de los intereses por parte de dos entidades debería de realizar un procedimiento analítico sustantivo.
- Cuando hay que aplicar otras pruebas en detalle. Ejemplo: Al comprobar la clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, el auditor puede realizar una prueba de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

## V. FIABILIDAD DE LOS DATOS

La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las condiciones en las que se obtienen. Los factores claves que son relevantes para la fiabilidad son:

- La fuente de la información disponible. Siempre será más fiable si los datos del año anterior nos lo proporciona un auditor de cuentas que un auditor interno, ya que el auditor de cuentas es una fuente externa a la entidad.
- La comparabilidad de la información disponible. Ejemplo: En la comparabilidad de los datos de la empresa, sector, tamaño. En dicha comparación es de esperar que se encuentren datos fiables de la empresa en los casos en los que existan otras entidades del mismo tamaño y sector.
- La naturaleza y la relevancia de la información disponible. Si el auditor dispone de datos de las cuentas anuales respecto al beneficio, puede hacerse una idea del beneficio esperado de la empresa y, por lo tanto, dicha información será más fiable que sino se presentan unos objetivos de beneficios esperados.
- Los controles sobre la preparación de la información diseñada para asegurar su integridad, exactitud y validez.

## VI. EVALUACIÓN PARA DETERMINAR LAS EXPECTATIVAS

Las cuestiones relevantes para la evaluación por parte del auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección, que de forma agregada con otras puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, son:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Ejemplo: Algunos tipos de gastos son más favorables a la comparación por esperar de ellos un valor más ajustado que de otros. Ejemplo: Los gastos de limpieza y de teléfono.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Serán más eficaces los procedimientos sustantivos aplicados a una parte de la empresa, como un departamento o una línea de producción, para determinar su coste total unitario por hora que realizarlo para la empresa en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Para diseñar algunos procedimientos sustantivos que incluyan relaciones entre variables financieras y no financieras deberá de comprobarse la disponibilidad de dicha información. Por ejemplo: El número de unidades en el almacén es un dato que tiene una alta probabilidad de que esté disponible en la empresa, en cambio, los gastos energéticos de las máquinas o de un departamento no es un dato que las empresas suelen medir.