

NIA-ES 330. RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

Javier Briones Ortega

Socio C.B. Auditores & Consultores

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

Con esta norma tratamos de reducir, con el diseño del trabajo de campo del auditor, en la medida de lo posible, el riesgo existente de auditoría. Para ello la norma aconseja utilizar procedimientos sustantivos –pruebas en detalle y procedimientos analíticos sustantivos– y pruebas de controles. Los contenidos incluyen respuestas globales, procedimientos de auditoría, adecuación de la presentación y de la información revelada, evaluación de la evidencia de auditoría y su documentación, que el auditor ha de diseñar para responder a los riesgos valorados.

Palabras claves: riesgos de auditoría, respuestas globales y riesgos valorados.

ISA 330. THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS

ABSTRACT

With this standard audit we try to reduce the design of audit fieldwork, as far as possible, the existing audit risk. This standard recommends the use substantive procedures –evidence in detail and substantive analytical procedures– and control tests. Contents include global responses, audit procedures, and adequacy of the presentation of the information disclosed, assessment of audit evidence and documentation, the auditor has to be designed to respond to the assessed risks.

Keywords: audit risk, global responses and assessed risks.

Sumario

1. Introducción
2. Alcance y criterios de aplicación
3. Objetivo, definiciones y contenido
4. Guía de aplicación y otras anotaciones explícitas
 - 4.1. Respuestas globales
 - 4.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones
 - 4.3. Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

1. INTRODUCCIÓN

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330 trata sobre las respuestas que el auditor de cuentas ha de implementar ante los riesgos de auditoría que ha analizado teniendo en cuenta lo que se consideran incorrecciones materiales¹, por ello, esta norma se ha de interpretar junto con la NIA 200 sobre «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

2. ALCANCE Y CRITERIOS DE APLICACIÓN

En esta norma se establece que cualquier auditor de cuentas, independientemente del tipo de empresa a la que audite, tiene la responsabilidad, en la auditoría de los estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el mismo.

Se aplicará cuando el auditor, en su misión de obtención de la evidencia suficiente y adecuada, deba diseñar e implementar respuestas ajustadas a los riesgos de auditoría detectados previa evaluación, por lo que el auditor ha de adaptarse a dichos riesgos individualizados y personalizados en cada auditoría de estados financieros.

3. OBJETIVO, DEFINICIONES Y CONTENIDO

El objetivo de esta norma es intentar reducir, en la medida de lo posible, el riesgo de auditoría existente en el diseño del trabajo de campo del auditor de cuentas en general y en los estados financieros en particular.

Las pruebas de auditoría que se diseñan para obtener evidencia suficiente y adecuada pueden ser de dos tipos:

- Procedimientos sustantivos. Estas pruebas están encaminadas a detectar aquellas incorrecciones materiales en el trabajo de campo de la auditoría. Los procedimientos sustantivos comprenden:

¹ NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección inmaterial mediante el conocimiento de la entidad y su entorno».

- Pruebas en detalle respecto a:
 - Las transacciones de compra, venta, pagos, cobros, etc.
 - Saldos contables deudores o acreedores que se necesiten comprobar.
- Procedimientos analíticos sustantivos. Aquellas operaciones que el auditor realiza como cálculo de operaciones de interés, amortizaciones o pago trimestral del IVA entre otros, con carácter exhaustivo.
- Prueba de controles: procedimientos de auditoría que el auditor utiliza en el proceso de evaluación del control interno de la empresa auditada.

Los contenidos que figuran en esta norma se reparten de la siguiente forma:

- Respuestas globales que el auditor ha de diseñar para responder a los riesgos valorados.
- Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Las variables a responder se basan en tres conceptos:
 - Naturaleza.
 - Momento de realización.
 - Extensión de los procedimientos.

También se hace mención a:

- La obtención de evidencia en un periodo intermedio y cómo afecta a la planificación de la auditoría en cuanto al diseño de los procedimientos de auditoría.
- La adecuación en la utilización de la evidencia de auditoría obtenida en trabajos anteriores de auditoría de estados financieros.
- La evaluación de la eficacia operativa de los controles y su forma de actuar cuando se encuentren desviaciones en los controles.
- Distintos procedimientos sustantivos relacionados con el cierre del ejercicio, que responden a riesgos significativos.
- Momento de realización de los procedimientos sustantivos cuando se apliquen o realicen en una fecha intermedia.
- Adecuación de la presentación y de la información revelada: aplicación de procedimientos de auditoría para comprobar si los estados financieros están acordes con las normas contables y financieras.
- Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría.

- Documentación. Incluye todas aquellas respuestas que el auditor ha aplicado según los apartados anteriores demostrando de esta forma la conciliación de los registros contables con los estados financieros.

4. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLÍCITAS

Las orientaciones sobre la respuesta a los riesgos detectados por el auditor en su evaluación deberán ajustarse a los siguientes puntos:

4.1. RESPUESTAS GLOBALES

Algunos ejemplos de respuestas globales por parte del auditor son:

- Actitud de sospecha de que la contabilidad que se ha aplicado no es la correcta y que la aparición de errores es cuestión de tiempo. Lo más evidente puede ser una fuente de errores consecutivos y en cascada.
- A la hora de trabajar en sectores o empresas con activos complejos, valoraciones inusuales que requieran de profesionales como es el caso de valoración de activos financieros, tasación de inmuebles o valoración de activos intangibles como marcas o patentes.
- Realizar supervisiones tanto del trabajo realizado por el equipo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría así como de las hojas de trabajo que se han realizado por otro equipo. Estar pendiente en otras revisiones como arqueo de caja, recuento de activos o el inventario.
- Hay que estar atentos a cualquier imprevisto que pueda surgir en la selección de los procedimientos. Si vamos a realizar un recuento físico de activos tenemos que prever que, durante el mismo, puedan surgir partidas que se incorporan al recuento por lo que hay que volver a repasar el mismo, previendo dicha incorporación de tal forma que no se pare el ritmo de trabajo dentro de una empresa.
- En el diseño de los procedimientos, se ha citado con anterioridad que el momento, la naturaleza y la extensión son variables importantes a tener en cuenta y que debemos combinar para que la obtención de la evidencia sea mucho más efectiva. Por ejemplo, volviendo al caso de las existencias, es preferible realizar un recuento del inventario físico de mercancías a 31 de diciembre que hacerlo a mitad de octubre a falta de tres meses para cerrar la cuenta del año.

El conocimiento del entorno de control por parte del auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros que repercute en las respuestas

globales. La confianza en el control interno permite, al margen de disminuir los riesgos de auditoría, que el auditor pueda planificar la auditoría con una perspectiva más amplia. El auditor podría aplicar procedimientos de auditoría en fechas intermedias en vez de aplicarlos al cierre del ejercicio pudiendo de esta forma realizar el auditor trabajos preliminares.

Pongamos como ejemplo el caso de la revisión de los recursos humanos en la auditoría, por parte del auditor. Una vez que el auditor haya evaluado el control interno de la entidad, y su confianza, en esta parte de la empresa, sea máxima al comprobar que los controles internos de la empresa funcionan con eficacia, puede perfectamente planificar y realizar un procedimiento preliminar sustantivo de recálculo de los pagos a la seguridad social y los salarios, así como las correctas imputaciones a la Hacienda Pública. En principio este tipo de trabajos se suele realizar en el mes de marzo, pero en este caso podríamos adelantar el trabajo debido a la condición de eficacia con la que trabajan los controles en la empresa.

La incidencia del conocimiento del entorno de control tiene la consecuencia de considerar, por parte del auditor, y realizar distintos enfoques: pruebas de controles, procedimientos sustantivo y combinado.

4.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA QUE RESPONDEN A LOS RIESGOS VALORADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL EN LAS AFIRMACIONES

Como ya se ha indicado anteriormente, son tres las variables que debemos tener en cuenta a la hora de valorar el tipo de procedimiento de auditoría que aplicar:

- Naturaleza. La naturaleza de un procedimiento se refiere al:
 - Objeto, es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo.
 - Tipo, es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico.
- Momento de realización, o fecha a la que corresponda la evidencia de auditoría.
- Extensión de los procedimientos de auditoría posteriores o el volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, como por ejemplo el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control.

La valoración por parte del auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría, pudiendo ser este:

- Enfoque pruebas de controles. Cuando el auditor consigue una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material con la realización de pruebas de controles.

Ejemplo: Si el auditor evalúa que los sistemas de control interno realizan correctamente las incorporaciones de las dotaciones a la amortización de los activos de elementos de transporte, no hay razón por la que deba realizar más pruebas de auditoría en ese sentido.

- Enfoque procedimientos sustantivos. Este caso suele ser aplicable cuando el auditor no tiene confianza en el control interno de la empresa que está auditando y por tanto debe realizar pruebas de auditoría con más detalle.

Ejemplo: Una empresa no realiza registros auxiliares de inventario de elementos patrimoniales y, por tanto, no ha realizado un estadillo sobre los elementos de transporte en la empresa. Es de prever que el auditor, en el diseño y planificación de la auditoría, deberá tener en cuenta que los controles internos en el control de los activos son muy débiles para esta área, estimando una serie de respuestas con un enfoque más sustantivo y diseñando los siguientes procedimientos:

- Recuento de los elementos de transporte, altas y bajas en la contabilidad y comprobación de su coste.
- Comprobación de la amortización de cada uno de los elementos de transporte conforme a la legislación fiscal.
- Enfoque combinado. Este enfoque utiliza tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos. Siguiendo el ejemplo anterior para el área del inmovilizado, el auditor ha comprobado que existen controles internos y estos funcionan. A continuación comprobará que:
 - Existe registro auxiliar.
 - Las amortizaciones realizadas por la empresa cumplen con las normas contables y financieras, teniendo toda la información incorporada en la memoria.
 - Existe un encargado de revisar el registro de altas y bajas del inmovilizado diferente del encargado de su contabilización.

Nota: Con independencia del tipo de enfoque que el auditor pudiera aplicar en un área determinada, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. Para el caso del ejemplo del enfoque de pruebas de controles anterior, y tomando como hipótesis que un elemento de transporte no está incorporado en el listado de inventario, considerándolo material independientemente de si la empresa realiza correctamente la dotación a la amortización de los activos, el auditor debería realizar una prueba sustantiva para ese elemento que ha resultado material.

A continuación describimos algunos ejemplos de cómo afecta la respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones según la naturaleza, el momento de realización y la extensión.

- Naturaleza:
 - Riesgo alto. En un contrato de compraventa de un inmueble, el auditor ante la existencia de un riesgo de este tipo, cambiará el tipo de prueba y su objeto de tal manera que no solo inspeccionará el documento sino que conciliará con la contrapartida la veracidad de los datos mediante una circularización del importe, el cotejo del pago y su registro.
 - Riesgo bajo. Si la empresa, al ser una inmobiliaria, realiza esta operación de alquiler con asiduidad y además dispone de un proceso interno eficiente y automatizado en la realización de contratos, de tal forma que un sistema informático de gestión pública es el que realiza los contratos y la contrapartida es un organismo público, al auditor le daría confianza dicho sistema ya que además de estar probado, en caso de error este no caería del lado de la empresa auditada, por lo que con la evaluación del control interno nos sería suficiente para dar respuesta a un posible riesgo de auditoría.
- Momento de realización. Las pruebas se pueden realizar en varios momentos como, por ejemplo, en una fecha intermedia, en el cierre del ejercicio o en un momento posterior al cierre. Los factores a tener en cuenta para el momento de aplicar los procedimientos son:
 - Riesgo de incorrección material. Por ejemplo si el riesgo es alto nos interesa realizar un inventario lo más próximo al cierre del ejercicio para tener la máxima certeza de que no se van a producir diferencias en las variaciones de las materias primas.
 - Anticipación de cuestiones significativas en la auditoría. Por ejemplo si se diera el caso de que la empresa que estamos auditando está registrando activos financieros disponibles para la venta incorrectamente o que el método de amortización de un activo no se ajusta a lo que fiscalmente debería estar establecido, el auditor puede recomendar rectificaciones antes del cierre del ejercicio.
 - Tipos de procedimientos de auditoría que no pueden ser aplicables antes del cierre del ejercicio, como por ejemplo, la comprobación de la concordancia de los estados financieros con los registros contables o el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.
 - Tipo de entorno de control. En una empresa que realiza procesos automatizados el auditor puede realizar con más facilidad pruebas de control interno, y si comprueba la eficacia de dichos controles y los riesgos detectados son bajos probablemente el auditor no realizará pruebas sustantivas en aquellas áreas que considere oportunas.

- Disponibilidad de la información relevante. En ocasiones la empresa tiene un cierto componente de estacionalidad en sus operaciones o determinadas operaciones solo se pueden comprobar en el momento en que se están realizando, por eso el auditor ha de estar alerta sobre el momento de realización de la prueba. Puede ser el caso de algunos ficheros electrónicos que pueden posteriormente borrarse o ser manipulados y por ello el auditor debe estar presente en un recuento físico o en un arqueo de caja.
 - Naturaleza del riesgo. Por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo.
 - El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría. En ciertas ocasiones las revisiones de los estados financieros deben realizarse en una fecha diferente a la fecha de cierre del ejercicio. Por ejemplo, para pertenecer al Mercado Alternativo Bursátil en España se les exige a las empresas la realización de auditorías semestrales y, por tanto, la mitad de las veces el periodo de fin de la auditoría no coincidirá con el fin del ejercicio; en otras ocasiones al auditor puede que le soliciten obtener evidencia de un hecho concreto en la empresa en un momento en que no coincide con el final del periodo de la auditoría.
- Extensión. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Por ejemplo, en caso de riesgo de fraude, resultará más adecuado incrementar el tamaño de la muestra o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados y para ello se utilizarán técnicas de auditoría asistidas por ordenador para aquellos ficheros electrónicos.
 - Pequeña dimensión. Hasta este momento nos hemos referido al tipo de pruebas en función de los riesgos y otras variables importantes, pero también influye el tipo de empresa, ya que los procedimientos no serán los mismos en empresas de gran tamaño o de pequeña dimensión. En el caso de pequeñas empresas el auditor puede identificar un número reducido o nulo de pruebas de control interno y decida que, para obtener evidencia, es mejor realizar pruebas sustantivas.
 - Elevado riesgo valorado. Puede darse el caso de que en la evaluación de los controles internos de una cooperativa de crédito resulte que estos no funcionen con eficacia y se decida circularizar una muestra elevada de los intereses pagados, conforme se haya estipulado el contrato con los clientes, para reducir al máximo los riesgos de errores y futuras contingencias legales por posibles fallos en el cálculo de intereses en la cooperativa.

4.2.1. Pruebas de controles

Las pruebas de controles se realizarán solo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado diseñados de forma adecuada para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación. Como hasta ahora se ha comentado las pruebas van encaminadas a la evaluación del control interno, no obstante, la realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación, aunque son los mismos tipos de procedimientos. Por ejemplo, no es lo mismo evaluar si los controles operativos de una empresa conservera respecto al recuento de las partidas finalizadas en el proceso de producción son los correctos y no dan fallos que comprobar si el diseño de esos controles es el adecuado para este tipo de empresa productora.

Algunos procedimientos de valoración del riesgo es posible que no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles si bien pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y ser consecuentemente utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección. Estas pueden realizarse como pruebas de controles para evaluar el funcionamiento del control a la dirección en cuestiones financieras.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales, verificando de esta forma si el procedimiento es el adecuado.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Nota: Pruebas de doble propósito. En ocasiones el auditor puede diseñar separadamente, sobre la misma transacción, dos tipos de pruebas: una prueba de control y una prueba en detalle. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada por el sistema de control y de esta forma estudiar su eficacia, pero también puede proporcionar al auditor, la misma factura, evidencia en una prueba sustantiva en el cálculo del IVA soportado correspondiente.

Respecto a otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación, debemos destacar que la indagación por sí misma no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por ello se propone combinarlos como sigue:

- Indagación + inspección. Existe evidencia de que la cadena de producción obtiene un 1% de fallos en el recuento físico de las unidades de materia prima que se introduce en el sistema de transformación. Esta prueba en sí misma no hace que el auditor obtenga evidencia, en cambio si además inspeccionamos que este hecho realmente ocurre podemos obtener evidencia de que los controles funcionan.

- Indagación + reejecución. En el procedimiento de indagación se ha comprobado la asignación de personal por turnos en los controles sobre los procesos productivos en la línea de procesado a presión de conserva. Este hecho no da evidencia al auditor, en cambio puede comprobar si funciona realizando él mismo la asignación del personal para ver si coincide según lo estipulado en convenio y contrato de trabajo.
- Indagación + TAAO². Con el procedimiento de indagación se puede encontrar que un programa calcula la cantidad de pedidos que hay que realizar en función del *stock* del almacén existente, sabiendo que la eficacia de dichas asignaciones es del 99,987%, con técnicas de auditoría informáticas, se puede corroborar que dicho porcentaje se cumple en mayor o menor medida.

En cuanto a la extensión³ de las pruebas de controles, a veces es conveniente extender las pruebas y ganar confianza en los controles debido a:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el ejercicio. Si tuviéramos el caso de que el recuento físico de mercancías se ha realizado una vez al año y en noviembre, el auditor debería extender el número de veces que se realiza dicha prueba sustantiva por parte de la empresa y, por tanto, diseñar más pruebas de auditoría.
- Si después de realizar las pruebas de control el auditor no estima que dichos controles den confianza durante un periodo largo de tiempo se deberían realizar más pruebas de auditoría al respecto.
- El auditor a la hora de realizar las comprobaciones ha de tener un baremo mínimo que los controles deberían cumplir. Si las desviaciones fueran superiores a dicho baremo se debe plantear que dichos valores no dan confianza y que se deberían extender las pruebas de auditoría.
- Al hilo del anterior párrafo, deberán extenderse las pruebas si la relevancia y la fiabilidad exigida para la evidencia de auditoría respecto a la eficacia operativa es alta.
- La aportación de valor sobre la evidencia de auditoría de otras pruebas hará también que el auditor se plantee extender las mismas.

En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría mediante la aplicación de algunos controles previos para posteriormente aplicar otros controles. Dichos controles previos, llamados indirectos, también han de ser evaluados en su funcionamiento, por cualquier procedimiento de comprobación de informes generados por procedimientos considerados «TI», es decir, los controles generales de la TI. Entre los ejemplos que se han puesto anterior-

² Técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

³ En las NIA 530 «Muestreo de auditoría» se encontrarán adicionales orientaciones sobre la extensión de las pruebas.

mente se puede citar como control indirecto el control sobre el programa que calcula la cantidad de pedidos que hay que realizar en función del *stock* del almacén existente. Si se comprueba que dicho programa realiza correctamente los cálculos y supera el nivel de confianza, se podrá mantener sin que haya ningún tipo de cambio o actualización del programa o de la persona asignada para su control.

Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o menor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo se pueden encontrar:

- Entornos de control escasos, deficientes o nulos. Por deficientes se entiende aquellos que no cumplen su función y no dan al auditor el grado de confianza que necesita para poder confiar en su efectividad.
- Un deficiente seguimiento de los controles por parte de los encargados en el seguimiento de los mismos, bien sea el auditor interno o la dirección en su defecto.
- Alto porcentaje de operaciones manuales significativas en los controles, lo que implicaría un mayor número de errores que en los casos en los que el procedimiento es automático.
- Cambios de personal frecuentes afectando significativamente a la aplicación y el seguimiento del control.
- Cualquier elemento que no genere continuidad en la forma de diseñar, implementar y aplicar el control, sufriendo modificaciones que hagan dudar de la eficacia de los mismos y que impliquen que tengan que volver a ser revisados para depositar de nuevo confianza en el control.
- Aquellos controles generales de TI que sean considerados por el auditor como deficientes se podrían considerar como deficientes si no disponen de un sistema de *backup* o de registro de operaciones.

4.2.2. Procedimientos sustantivos

El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, es decir, significativos, con independencia de los riesgos que se hayan valorado de incorrección material, debido a que la valoración de los riesgos es un ejercicio de juicio profesional realizado por el auditor y puede tener errores u omisiones y existen limitaciones inherentes al control interno como la posible elusión por parte de la dirección.

Dependiendo de los riesgos detectados, el objeto de las pruebas son pruebas de detalle, procedimientos analíticos sustantivos o una combinación de ambas. A grandes rasgos, los procedimientos analíticos sustantivos serán más adecuados en las siguientes situaciones:

- En el caso de que la empresa disponga de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo⁴.
- La naturaleza del riesgo y de la afirmación es clave para el diseño de las pruebas de detalle. Si el auditor quisiera comprobar la integridad de los estados financieros podría aplicar una prueba de detalle para confirmar que, por ejemplo, el saldo de la partida de activos financieros invertidos en acciones o participaciones de una empresa sea cotejado por un extracto bancario del depositario que esté encargado de las acciones.
- En el caso de que las pruebas de controles sean insatisfactorias porque el auditor considera que no cubre sus expectativas y no le generan la confianza suficiente ante el riesgo evaluado, es decir, si no dispone de buenos controles para la realización de los pagos, el juicio del auditor puede empujarle a diseñar una extensión de las pruebas de auditoría, tales como realizar una circularización al banco y al acreedor junto con una conciliación de dichos saldos de pagos.

La confirmación externa para conciliar saldos suele ser relevante cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, aunque se puede extrapolar a otras confirmaciones como el caso de la confirmación de un contrato de compraventa o de cualquier tipo de transacción generada en un pago de la empresa cuando no solo se quiere confirmar el pago sino también la otra contraparte de la operación que ha tenido lugar. Otra utilidad que se encuentra es la de confirmación de ausencia de ciertas condiciones, como los contratos paralelos con abogados, asesores fiscales, Banco de España, registro de la propiedad, etc. A continuación proponemos algunos ejemplos en los que se recomienda su uso:

- Caso en el que el auditor precise confirmar los saldos abiertos en entidades bancarias y otras informaciones como avales, pólizas de crédito y otras posiciones.
- Saldo de deudores y clientes a favor de la empresa en los que interese comprobar si las cantidades han sido satisfechas y la antigüedad de las mismas.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para su posterior transformación o consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles, pero no entregadas en la fecha de balance. Ejemplo: acciones cotizadas, letras del tesoro, bonos convertibles y similares, activos y pasivos financieros.

⁴ La NIA 520 «Procedimientos analíticos» establece los requerimientos y proporciona algunas orientaciones para su aplicación durante la auditoría.

- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos de acreedores y proveedores.

En general los procedimientos sustantivos responden a riesgos significativos donde el auditor los encuentra materiales. Pudiéndose utilizar dichos procedimientos en un periodo intermedio, el auditor puede considerar eficaz realizar un procedimiento de confirmación de saldos de clientes en noviembre y posteriormente a cierre del ejercicio, compararlo y conciliarlo con la información del cierre. Esta forma de realizar el trabajo de auditoría supone asumir riesgos pudiendo estar influidos por factores como el entorno de control, disponibilidad, propósito del procedimiento sustantivo, riesgo valorado, naturaleza del tipo de transacción o afirmación entre otros.

4.3. EVALUACIÓN DE LA SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La auditoría de los estados contables es un proceso acumulativo e iterativo, siendo su planificación distinta a la de la ejecución dada su flexibilidad y el desconocimiento que las evaluaciones de los riesgos y otros procedimientos de evaluación de controles pueden arrojar, pudiendo producirse desviaciones entre el inicio de la planificación y la ejecución. Algunos ejemplos de desviaciones durante el trabajo de auditoría, cuya esencia es la obtención de evidencia, pueden darse:

- En la valoración de un proceso de fusión cuando se encuentra un riesgo no valorado de un litigio que puede suponer la continuidad de la empresa absorbida.
- En el proceso de evaluación del control interno por parte del auditor cuando este comprueba que el sistema de valoración de activos financieros es distinto al correcto, según normativa contable, implicando que para el conjunto del ejercicio la desviación es significativa.
- Durante el trabajo de campo cuando el auditor encuentra que algunas partidas de proveedores no se corresponden con pedidos reales en los albaranes y, por tanto, tiene implicaciones significativas en la cuenta de resultados de la empresa.

En estas tres circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados, debido a los nuevos riesgos que se han detectado⁵.

⁵ Para más información acerca de la revisión sobre la valoración de los riesgos detectados consultar NIA 315, apartado 31.