



UNIVERSIDAD
DE CANTABRIA

Auditoría de cuentas 4º LADE

Tema 5:

Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo

Francisco Javier Martínez García

Ana Fernández Laviada

Javier Montoya del Corte

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Administración de Empresas

Índice del Tema 5

1. **Objetivo y contenido de las NTA sobre ejecución del trabajo.**
2. **Contrato de auditoría o carta de encargo.**
3. **Planificación.**
4. **Estudio y evaluación del sistema de control interno.**
5. **Evidencia.**
6. **Documentación del trabajo.**
7. **Supervisión.**
8. **NTA adicionales a las de 1991.**

1. Objetivo y contenido de las NTA sobre ejecución del trabajo

Determinan los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales

- **Contrato de auditoría o carta de encargo.**
- **Planificación.**
- **Estudio y evaluación del sistema de control interno.**
- **Evidencia.**
- **Documentación del trabajo.**
- **Supervisión.**

2. Contrato de auditoría o carta de encargo

- Es necesario **acordar por escrito:**

- El objetivo y el alcance del trabajo.

- Los honorarios, o bien los criterios para su cálculo.

- El período de nombramiento.

- Es necesario indicar el **número total de horas estimado** para realizar la auditoría.

- En nombramientos por un **Registrador Mercantil o un Juez**, es necesario detallar el número de horas presupuestado por áreas de trabajo.

- El auditor, **antes de aceptar el encargo:**

- Puede solicitar todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

- Debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

3. Planificación (I)

El trabajo se planificará apropiadamente

- Supone el desarrollo de una **estrategia global** en base al objetivo y alcance del encargo recibido y la forma en que se espera que responda la organización.
- El alcance de la planificación **depende de:**
 - Tamaño y complejidad de la empresa.
 - Experiencia del auditor en la misma.
 - Conocimiento del tipo de negocio.
 - Calidad de la organización.
 - Sistema de control interno.
- Algunos **aspectos importantes** a considerar:
 - Comprensión del negocio, sector y transacciones.
 - Procedimientos y principios contables seguidos, uniformidad en su aplicación y sistemas contables utilizados para el registro de las transacciones.
 - Eficacia y fiabilidad esperada del sistema de control interno.

3. Planificación (II)

- La planificación de la auditoría **permite:**
 - Conocer qué hay que hacer, cuándo, cómo y quién lo va a hacer.
 - Ajustar el tiempo de trabajo y el coste para el cliente.
 - Desarrollar el trabajo con eficacia, programando y controlando la actuación de los integrantes del equipo.
- Otros **aspectos a tener en cuenta:**
 - Debe documentarse por escrito.
 - Es continua, abierta y sujeta a modificaciones.
 - Es específica para cada auditoría.
 - Permite prestar la debida atención a las principales áreas de trabajo.
 - Facilita detectar problemas potenciales.
 - Mejora la gestión de los medios disponibles.

3. Planificación (III)

➤ La planificación comprende **tres etapas**:

1) Consideraciones sobre el tipo de negocio de la empresa y del sector en el que se desenvuelve:

Conocer los acontecimientos, transacciones y prácticas que a su juicio pueden tener un efecto significativo en las cuentas anuales.

2) Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría:

Establecer por escrito los términos generales del trabajo a realizar.

3) Preparación del programa de auditoría:

Establecer por escrito los términos más concretos del trabajo a realizar.

3. Planificación (IV)

1. Consideraciones sobre el tipo de negocio (I)

➤ El auditor debe conocer la naturaleza de la empresa, su organización y su forma de operar:

- Razón social, domicilio, constitución, estatutos, duración, etc.
- Visión, misión y objetivos.
- Tipos de productos y/o servicios que suministra.
- Estructura de capital.
- Relaciones con empresas del grupo y terceras vinculadas.
- Zonas de influencia comercial.
- Métodos de producción y distribución.
- Estructura organizativa.
- Legislación vigente que afecta a la entidad: mercantil, laboral, fiscal, etc.
- Manual de políticas y procedimientos.
- Otros: planes de inversión, proyectos de penetración en mercados, políticas de expansión, situaciones de riesgo, etc.

3. Planificación (V)

1. Consideraciones sobre el tipo de negocio (II)

- El conocimiento del negocio de la empresa ayuda al auditor a identificar y/o evaluar:
 - Áreas que pueden requerir una consideración especial.
 - Condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
 - Existencia de normativa de control interno.
 - Razonabilidad de estimaciones en la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc.
 - Razonabilidad de los comentarios y de las manifestaciones hechas por la gerencia.
 - Adecuación de los PyNCGA utilizados y uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

3. Planificación (VI)

1. Consideraciones sobre el sector

- El auditor debe conocer también algunos aspectos del sector en el que opera la empresa:
 - Condiciones económicas.
 - Regulaciones y controles gubernamentales.
 - Cambios de tecnología.
 - La práctica contable normalmente seguida por el sector.
 - Nivel de competitividad.
 - Tendencias y ratios financieras de empresas afines.

3. Planificación (VII)

1. Consideraciones sobre el negocio y el sector

- **Todos estos conocimientos pueden obtenerse a través de:**
 - Sus trabajos previos para la propia empresa.
 - La experiencia en el sector.
 - Información recibida del personal de la empresa, por escrito o mediante conversaciones y entrevistas.
 - La observación en visitas personales a las dependencias de la empresa.
 - Los papeles de trabajo de auditorías anteriores.
 - Publicaciones generales y técnicas, tanto externas como internas.
 - Cuentas anuales de otras empresas del sector.

3. Planificación (VIII)

2. Desarrollo de un plan global

- **Se establecen los términos generales de la auditoría, reflejando las decisiones iniciales o tentativas respecto al ámbito, alcance y realización prevista de la auditoría:**
 - Términos del encargo y responsabilidades.
 - PyNCGA, NTA, leyes y reglamentaciones aplicables.
 - Identificación de transacciones o áreas significativas.
 - Determinación de niveles o cifras de importancia relativa.
 - Identificación del riesgo de auditoría y probabilidades de errores y fraudes.
 - Grado de fiabilidad de los sistemas contable y de control interno.
 - Naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y sistema de determinación y selección de muestras.
 - Trabajo de los auditores internos y participación en la auditoría.
 - Participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales.
 - Participación de expertos independientes.

3. Planificación (IX)

3. Preparación del programa de auditoría

- Consiste en establecer de forma detallada y por escrito la **naturaleza, alcance y momento de los procedimientos** a realizar para cumplir con los objetivos de auditoría.
- Debe incluir los **objetivos de auditoría** para cada área de trabajo.
- Sirve para **asignar trabajos** a los profesionales del equipo que participan en la auditoría.
- También sirve como **medio de control** de la adecuada ejecución del trabajo.

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (I)

Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para determinar el alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas en las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría

- Debe distinguirse entre:
 - El estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una empresa (*experto y mandato específico*).
 - El estudio y evaluación efectuado en el contexto de una auditoría de cuentas anuales (*NTA*).
- El auditor puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos al determinar la naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos sustantivos:

Mayor
confianza en
el control
interno



Menos
procedimientos
sustantivos



Menos
carga de
trabajo para
el auditor

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (II)

Sistema de control interno

Es el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos establecidos por la empresa para tratar de asegurar que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la empresa se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la Dirección.

- Planes de acción precisos para la consecución de los objetivos.
- Canales de información adecuados y eficaces.
- Recursos humanos idóneos.
- Definición de responsabilidades.
- Segregación de funciones.
- Comprobación del trabajo por persona distinta de quien lo realiza.
- Autorización y control del registro de operaciones.
- Restricción a la disponibilidad de los activos.
- Comparación de registros con existencia física de los activos.
- Existencia de un control del sistema (auditoría interna).

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (III)

Se distinguen dos tipos de controles internos:

Controles contables

Su misión es la protección de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables de la empresa.

Principales para el auditor

Controles administrativos

Se relacionan con la normativa y los procedimientos vinculados a la eficiencia operativa de la empresa y al cumplimiento de las políticas de la Dirección, de modo que normalmente sólo influyen de manera indirecta en los registros contables.

Secundarios para el auditor

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (IV)

El **objetivo de los controles contables** es garantizar que:

- Las operaciones se efectúan conforme a lo dispuesto y autorizado por la Dirección.
- Las operaciones se registran cuando procede y de forma correcta (conforme a PyNCGA).
- El acceso a los activos se permite sólo a las personas autorizadas por la Dirección.
- Se efectúan comprobaciones periódicas de la información contable en comparación con la existencia física de los bienes activos.

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (V)

Todo sistema de control interno tiene una serie de **limitaciones**:

- Su relación coste-beneficio.
- La imposibilidad de contemplar todas las operaciones.
- El potencial error del elemento humano.
- La posibilidad de burlar controles por acuerdo entre personal de la empresa o entre éstos y terceros.
- Posible abuso de poder por el superior jerárquico.
- Su posible inadecuación a los cambios.

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (VI)

El procedimiento a seguir se divide en **dos etapas**:

(I) Revisión preliminar del sistema

Supone conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la empresa, a través de:

- Entrevistas.
- Estudio de documentos, manuales, instrucciones dadas al personal de la empresa, etc.
- Cuestionarios.
- Flujogramas.
- Observación.

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (VII)

(II) Realización de pruebas de cumplimiento

Su finalidad es obtener seguridad razonable de que los controles internos se encuentran en uso y están operando tal y como se diseñaron.

- Objetivos perseguidos sobre los controles internos:
 - 1) **Existencia**: el control existe.
 - 2) **Efectividad**: el control está funcionando con eficacia.
 - 3) **Continuidad**: el control ha estado funcionando durante todo el período.
- Se realizan sobre bases estadísticas o subjetivas.
- Se realizan en la etapa inicial de la auditoría, pero también pueden realizarse durante el periodo restante, según su extensión y los resultados que se vayan obteniendo.

4. Estudio y evaluación del sistema de control interno (VIII)

Al evaluar el sistema de control interno hay que tener en cuenta el siguiente **planteamiento lógico**:

- Considerar el tipo de errores e irregularidades que se puedan producir.
- Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
 - La naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos sustantivos.
 - Las sugerencias a hacer al cliente en cuanto a las debilidades significativas de control interno.

5. Evidencia (I)

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

La evidencia de auditoría

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

Naturaleza

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

5. Evidencia (II)

La certeza absoluta sobre la validez de la información contable no siempre se puede conseguir, por ello, el auditor diseña sus procedimientos para conseguir evidencia suficiente y adecuada y cumplir el objetivo de su trabajo

(I) Suficiente (componente cuantitativo)

Supone la obtención del nivel o cantidad de evidencia necesaria, que permita llegar a conclusiones razonables sobre el contenido de las cuentas anuales

Afectada por factores como:

- Importancia relativa.
- Riesgo de auditoría.
- Experiencia previa del auditor.
- Resultados de los procedimientos.
- Tipo de información disponible.
- Confianza en la Dirección y en los empleados.

5. Evidencia (III)

(II) Adecuada (componente cualitativo)

Supone que sea pertinente y reúna la calidad necesaria, es decir, que tiene que ser relevante y fiable para que el auditor pueda emitir su opinión técnica sobre los estados contables

Afectada por factores como:

- Fuente de procedencia.
- Forma en que se concreta.
- Concordancia entre distintas evidencias.

5. Evidencia (IV)

Tipos de evidencia

- Procedimientos adecuados de control interno.
- Resultados de entrevistas, conversaciones y observaciones.
- Todos los registros contables.
- Cualquier documento.
- Cualquier información externa e independiente.
- Existencia física de los activos.
- Certificaciones.
- Cálculos del auditor.
- Otros.

5. Evidencia (V)

La evidencia se obtiene mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, de acuerdo con el juicio profesional del auditor:

(I) Procedimientos o pruebas de cumplimiento

- 1) **Existencia:** el control existe.
- 2) **Efectividad:** está funcionando con eficacia.
- 3) **Continuidad:** ha estado funcionando durante todo el período.

(II) Procedimientos o pruebas sustantivas

- 1) **Existencia:** activos y pasivos existen en fecha determinada.
- 2) **Derechos y obligaciones:** los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos obligaciones a fecha determinada.
- 3) **Acaecimiento:** las transacciones o hechos registrados realmente tuvieron lugar.
- 4) **Integridad:** no hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- 5) **Valoración:** activos y pasivos registrados por su valor adecuado.
- 6) **Medición:** transacciones registradas por su justo importe e ingresos y gastos imputados de forma correcta al período.
- 7) **Presentación y desglose:** clasificación conforme a PyNCGA e información adecuada y suficiente en la memoria.

5. Evidencia (VI)

Técnicas o métodos para la obtención de evidencia

- **Inspección:** revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables y examen de documentos y activos tangibles.
- **Observación:** contemplación y seguimiento de la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.
- **Preguntas:** obtención de información apropiada de las personas de dentro y fuera de la empresa que tienen los conocimientos.
- **Confirmaciones:** corroboración, normalmente por escrito, de informaciones contenidas en los registros contables, así como la carta de manifestaciones de la Dirección.
- **Cálculos:** comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad, así como la realización de cálculos independientes.
- **Técnicas de examen analítico:** comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor: índices, tendencias, variaciones, transacciones atípicas, análisis de regresión, etc.
- **Otras técnicas y métodos que pudieran ser aplicables.**

5. Evidencia (VII)

Riesgo de auditoría

- Probabilidad que existe de emitir un informe limpio habiendo errores o irregularidades importantes que han quedado sin descubrirse tras la auditoría. Es decir, es la posibilidad de emitir un informe de auditoría con una opinión incorrecta.
- Está constituido por la combinación de tres riesgos diferentes:

Se estima

- **Riesgo inherente:** Posibilidad de que existan errores de importancia en el proceso contable del que se obtienen las cuentas anuales.

Se estima

- **Riesgo de control:** Posibilidad de que, existiendo estos errores de importancia, no sean detectados por el sistema de control interno de la empresa.

Se controla

- **Riesgo de detección:** Posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no haya sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no sea tampoco detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

$$RA = RI \times RC \times RD$$



$$RD = RA / (RI \times RC)$$

5. Evidencia (VIII)

RIESGO DE DETECCIÓN		RIESGO DE CONTROL			
		MÁXIMO	ALTO	MODERADO	BAJO
RIESGO INHERENTE	MÁXIMO	MUY BAJO	MUY BAJO	BAJO	BAJO
	ALTO	MUY BAJO	BAJO	BAJO	MODERADO
	MODERADO	BAJO	BAJO	MODERADO	ALTO
	BAJO	BAJO	MODERADO	ALTO	(NUNCA)

Ejemplo numérico:

Un auditor quiere asumir un RA muy bajo, que cuantifica en un 5%. Trabaja en una empresa en la que estima un RI moderado, que cuantifica en un 30%, y un RC bajo, que cuantifica en un 20%. ¿Qué RD puede asumir este auditor?

$$RD = 0,05 / (0,30 \times 0,20) = 0,8333 = 83,33\%$$

Interpretación:

El auditor trabaja en una empresa donde la probabilidad de que se produzcan errores es moderada y además la probabilidad de que el sistema de control interno no los detecte es baja. Por tanto, puede asumir un alto riesgo de detección y así aplicar menos procedimientos sustantivos.

6. Documentación del trabajo (I)

➤ Los **papeles de trabajo** de una auditoría son:

- La totalidad de los **documentos preparados o recibidos** por el auditor.
- Un compendio de la **información utilizada** y de las **pruebas efectuadas** en la ejecución de su trabajo, junto con las **decisiones** que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

➤ El documentar la auditoría persigue las siguientes **finalidades**:

- Ayudar en la planificación, ejecución y emisión del informe.
- Permitir una adecuada supervisión, tanto interna (equipo de auditoría) como externa (ICAC y Corporaciones).
- Suministrar evidencia del trabajo realizado que respalde la opinión emitida en el informe (elemento de prueba).
- Sistematizar y mejorar el desempeño de futuras auditorías.
- Facilitar la continuidad del trabajo en el caso de que un área deba ser finalizada por persona distinta de quien lo inició.
- Ser útil en la formación y evaluación del personal.

6. Documentación del trabajo (II)

- Los papeles de trabajo deben cumplir ciertos **requisitos**:
 - Deben prepararse a medida que se completa el trabajo.
 - Deben ser suficientemente claros, limpios y ordenados.
 - Deben incluir adecuadas marcas de comprobación y referencias cruzadas.
 - Indicación o firma de quién los ha preparado.
 - Indicación o firma de quién los ha revisado.
 - Estructura adecuada a su contenido.
 - Indicar el programa y los procedimientos seguidos.
 - Indicar la opinión sobre aspectos de importancia.
 - Indicar la fuente o fuentes de la información utilizada.
 - Indicar el alcance del trabajo.
 - Resumir lo importante y las conclusiones.

6. Documentación del trabajo (III)

- Entre otros documentos, los papeles de trabajo generalmente **incluirán**:
 - Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
 - Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
 - Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.
 - Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
 - Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
 - Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.

6. Documentación del trabajo (IV)

- Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.
- Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.
- Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuando fueron realizados.
- Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
- Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.

6. Documentación del trabajo (V)

➤ Los papeles de trabajo **se organizan** en dos tipos de archivo:

- **Archivo permanente:**

Es el conjunto de papeles de trabajo que contienen información de interés permanente para el auditor, siendo susceptible de tener incidencia y de ser considerada en auditorías sucesivas.

- **Archivo temporal:**

Es el conjunto de papeles de trabajo que contienen información relativa a las cuentas anuales del período a que se refiere la auditoría actual.

➤ Los papeles de trabajo deben **conservarse y custodiarse:**

- Constituyen una parte importante de las pruebas de su actuación.
- Durante un plazo de 5 años desde la fecha del informe de auditoría.

7. Supervisión

Implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos

➤ La supervisión comporta los siguientes procedimientos:

- Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- Revisar el trabajo efectuado.
- Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

➤ El **grado de supervisión** depende de:

- La complejidad del trabajo.
- La capacitación de los integrantes del equipo de auditoría.

8. NTA adicionales a las de 1991

➤ En este tema también estudiamos tres NTA importantes:

- **Obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.**
- **Concepto de importancia relativa.**
- **Contrato de auditoría o carta de encargo.**

➤ Estas tres normas serán explicadas en clase por los propios alumnos como parte del segundo trabajo en equipo a realizar por quienes hacen evaluación continua.

➤ El contenido de las mismas está incluido en el material disponible en el Aula Virtual y en Reprografía.

➤ De cada norma se proporcionará una presentación en PowerPoint seleccionada entre todas las elaboradas como parte de ese segundo trabajo en equipo.

➤ Estas tres normas también son materia de examen.