

UD 4 RIESGO , EVIDENCIA E IMPORTANCIA RELATIVA

En auditoría , la evidencia se logra mediante el desarrollo de pruebas o procedimientos de auditoría. A la hora de seleccionar la naturaleza de estos procedimientos , el alcance y el momento en que se aplicarán , el auditor debe tener en cuenta una serie de factores , entre los que hay el riesgo de auditoría y la importancia relativa.

1. La evidencia

Es la **convicción razonable del auditor** que las cifras contables que hay en las cuentas anuales son el resultado de los acontecimientos económicos que realmente han tenido lugar durante el período de tiempo al que se refieren, **debidamente justificadas** por el sistema de información contable

La tercera NTA sobre la efectución del trabajo indica:

Cantidad de evidencia. Evidencia suficiente:

es una característica **cuantitativa** del nivel de evidencia que el auditor, mediante las pruebas de auditoría, debe obtener para **llegar a conclusiones razonables sobre el contenido de las cuentas anuales** que se someten a su examen. Hay una serie de **factores que influyen en la cantidad suficiente de evidencia** que el auditor necesita para emitir su juicio. Son, entre otros, los siguientes:

- El **riesgo de que haya errores** en las cuentas.
- **La importancia relativa** de cada partida analizada en comparación con el conjunto de la información financiera que hay en las cuentas anuales.
- **La experiencia del auditor** relacionada con auditorías anteriores efectuadas en la misma entidad.
- **Los resultados obtenidos** de los diversos procedimientos de auditoría, incluyendo errores o fraudes que hayan podido descubrir.
- **La calidad de la información** económico disponible.
- **La confianza** del auditor con la dirección y los empleados de la entidad.
- **La confianza** del auditor hacia el sistema informático de la entidad auditada.
- **El coste** que representa la obtención de un nivel de evidencia más elevado y la utilidad probable de los resultados que puede lograr.

Calidad de evidencia. Evidencia adecuada:

es una característica **cuantitativa** de la evidencia de que hace referencia a la utilización de los procedimientos idóneos para obtener evidencia en cada circunstancia. Es decir, el auditor debe **aplicar la prueba más adecuada** a cada hecho del que intenta obtener evidencia.

Maneras de obtener evidencia: las pruebas de auditoría

a) **Pruebas de cumplimiento:** son el instrumento mediante el cual el auditor **evalúa el sistema de control interno** de la entidad auditada. Estas pruebas pretenden comprobar los siguientes aspectos:

- La existencia del control interno
- La eficacia del control interno
- La continuidad del control interno durante todo el período

b) **Pruebas sustantivas:** tienen como objetivo **comprobar la validez de los saldos** existentes en las cuentas incluidas en los estados financieros. Estas pruebas se clasifican en los siguientes grupos:

Obtención de evidencia

1. Obtención de evidencia física

- Inspección: es el **examen físico de activos tangibles** que se lleva a cabo para asegurar que hay. El problema que plantea este procedimiento de auditoría es que sólo **constata la existencia física de algo, no la titularidad y la valoración**. Así, el arqueo es una prueba típica de auditoría que intenta verificar la existencia de dinero y que no plantea estos problemas. Sin embargo, la inspección física de un inmueble no informa del auditor sobre la titularidad, cargas o la valoración en los registros contables, por lo que debe completar la evidencia obtenida con otros procedimientos de auditoría.

- Observación: consiste en **presenciar un determinado proceso o procedimiento efectuado por personal de la entidad auditada**. Es una prueba que se utiliza para comprobar el cumplimiento de los procedimientos previstos en el sistema de control interno.

2. Obtención de evidencia documental

- Revisión de documentos: consiste en revisar la documentación en que se basan los registros contables (facturas, nóminas, recibos, liquidaciones de impuestos, etc.).

- Obtención de certificaciones: consiste en **obtener documentos en que alguna autoridad certifica** la realidad de determinados hechos.

3. Confirmaciones de terceros

Confirmación mediante circularización: mediante este procedimiento se intenta **contrastar la información** que hay en los registros contables, u otro tipo de información, con las afirmaciones de un tercero, normalmente ajeno a la empresa. La confirmación se puede clasificar en dos grupos:

4. Obtención de evidencia verbal

- Cuestionarios de preguntas: tienen por objeto obtener de manera estructurada un determinado tipo de **información del personal** de la misma empresa o de terceros. Se emplean, por ejemplo, en la fase de planificación de la auditoría para conocer y evaluar los procedimientos de control interno establecidos por la entidad

- Conversaciones: esta prueba consiste en obtener información a partir de conversaciones o **comentarios del personal** de la propia entidad auditada que puedan poner de manifiesto determinados problemas organizativos o personales, la obsolescencia de determinados activos, los criterios para fijar las diversas provisiones, etc.

5. Obtención de evidencia analítica

- **Comparaciones y ratios:** esta prueba consiste en **comparar determinadas partidas** de las cuentas anuales, o ratios que se obtienen, **con cifras de referencia que el auditor considera significativas** (importes medios del sector en que la empresa auditada desarrolla la actividad, cantidades presupuestadas por la propia empresa, etc.). El objeto de este tipo de procedimiento es poner de manifiesto incoherencias o desviaciones significativas para analizar posteriormente.

- Cálculos: el auditor **comprueba la exactitud de los cálculos efectuados** por la empresa a fin de pronunciarse sobre la razonabilidad de determinadas partidas (las amortizaciones, la aplicación correcta de descuentos).

- Pruebas globales: se utilizan para analizar la **coherencia entre diversas partidas relacionadas entre sí**. De esta manera, el auditor puede comparar las ventas registradas con el IVA repercutido declarado, los sueldos con las bases de cotización a la Seguridad Social, etc.

6. Obtención de evidencia contable

- Confirmación a partir de los registros contables: consiste en **verificar la efectuación de determinadas transacciones mediante el análisis de los registros contables**, ya que las cuentas anuales se confeccionan a partir de estos registros. Cuanto más se confía en el sistema de control interno instalado a la empresa más valiosa es la evidencia que se obtiene de este procedimiento.

El muestreo en auditoría

La auditoría se basa en pruebas selectivas, es decir, **el auditor no tiene la obligación de examinar todas las transacciones efectuadas** por la sociedad auditada. Si fuera así, el trabajo sería interminable y extremadamente costosa.

La documentación de la evidencia: los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo constituyen el **conjunto de documentos en los que están las tareas efectuadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones** a las que llegó el auditor. Son, por tanto, la base para la **emisión del informe y el fundamento**.

Los papeles de trabajo los forman **todos los documentos de cualquier tipo** que el auditor considera que son imprescindibles para desarrollar el trabajo y **obtener la evidencia** necesaria para poder emitir el informe.

En **función de la fuente** de la que proceden, los papeles de trabajo se pueden clasificar en tres grupos:

- Papeles que prepara la misma entidad auditada: están formados por **toda la documentación que la empresa pone al servicio del auditor** para que pueda desarrollar el trabajo (estados financieros, documentos contables, escrituras, actas, contratos, facturas, albaranes, etc.).

- Confirmaciones de terceros: se trata de documentos que prepara la propia entidad auditada o el auditor. En estos **documentos se pide a un tercero** que mantiene una relación económica con la empresa (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.) que confirme los saldos que aparecen en la contabilidad de la entidad. También se puede pedir a varios **profesionales** con los que la empresa mantiene contratos de prestaciones de servicios (abogados, asesores, etc.) que confirmen los posibles riesgos que hay en una fecha determinada.

- Papeles que prepara el mismo auditor: se trata de documentación que elabora el auditor mismo a lo largo del trabajo (cuestionarios, programas, descripciones, hojas de trabajo en el que se detallan transacciones, cálculos, pruebas, conclusiones obtenidas y ajustes o reclasificaciones propuestos).

El informe de auditoría

Cuando el auditor ha terminado su trabajo debe **comunicar los resultados** utilizando dos canales de información diferentes en función de los destinatarios.

Por un lado, ha de comunicar, mediante un **informe dirigido expresamente a la gerencia**, las **debilidades del sistema de control interno** observadas durante la realización del encargo, para que sean corregidas.

Por otra parte, ha de expresar, mediante el **informe de auditoría**, la opinión sobre el grado en que las cuentas **anuales reflejan una imagen fiel** del patrimonio, de los resultados y de la posición financiera de la empresa. Va dirigido a las **personas que le hicieron el encargo**, normalmente los accionistas o socios de la empresa o entidad auditada.

En el **informe de auditoría del auditor expresa la opinión** sobre los estados financieros de una empresa como resultado final de su trabajo. Por lo tanto, constituye un vehículo de comunicación entre el auditor y los destinatarios y los usuarios del informe, los cuales no necesariamente deben tener formación contable. Por lo tanto, el auditor debe prestar atención a la redacción para que todos puedan comprender la opinión y les pueda ser útil.

De este modo, el informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso y oportuno.

- Claro: el auditor debe expresar de forma clara y precisa su opinión. Debe **evitarse utilizar terminología que dificulte** que un lector medio pueda comprender.
- Objetivo: la opinión de que el auditor manifieste en el informe debe **basarse en la evidencia** obtenida, la cual a su vez debe basarse en los papeles de trabajo correspondientes.
- Conciso: el auditor debe evaluar el contenido de las cuentas anuales de la manera más **breve** posible. El informe siempre debe recoger, sin embargo, los aspectos que sean necesarios para comprender la opinión. Esto implica que debe **evitar incluir otros aspectos de la empresa que no aporten información relevante** sobre las cuentas anuales al lector.
- Oportuno: la opinión del auditor sobre los estados financieros debe tener en cuenta toda la **información relevante producida hasta la fecha de emisión del informe**, incluidos los hechos posteriores al cierre del ejercicio producidos antes emisión, en la medida que sean significativos para la presentación de las cuentas anuales.

2. El riesgo en auditoría : concepto y factores determinantes

Constituye el riesgo que resulta del hecho de que **los estados contables contengan errores** u omisiones significativos en conjunto, no detectados o evitados por los sistemas de control de la entidad ni por el proceso de auditoría mismo. En definitiva, es el riesgo de **emitir un informe de auditoría inadecuado**.

El riesgo asociado a cada componente de los estados financieros lo determinan diversas circunstancias y factores de tipo **cualitativo y cuantitativo**.

a) Factores cualitativos:

- Efectividad de los controles internos vigentes (existencia de puntos débiles en el sistema de control interno) .
- Complejidad de los procedimientos contables.
- Características del negocio: tipo de operaciones y naturaleza de los productos y los servicios.
- Coyuntura económica general.
- Naturaleza de la partida analizada.
- Organización del ente a auditar.
- Cantidad y calidad del personal.
- Integridad de la gerencia.
- Cambios en los procedimientos contables.
- Conocimiento del cliente (auditoría recurrente o auditoría nueva) .

b) Factores cuantitativos:

- Relevancia o importancia relativa de la partida a auditar respecto del conjunto de los estados contables.
- Volumen de transacciones realizadas por la entidad a auditar , etc.

El riesgo final de auditoría es una combinación de tres tipos de riesgos diferentes que se definen a continuación:

El **riesgo inherente**. Está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan **errores de importancia en el proceso contable**, del cual se obtienen las cuentas anuales. Este riesgo está influido por la naturaleza de las cuentas o transacciones (el efectivo es más fácil de sustraer que las existencias) y de otros factores no sujetos al control de la empresa (nuevas leyes, cambios en el ámbito del negocio, etc.).

El **riesgo de control**. Es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia **no fueran detectados por los sistemas de control interno** de la entidad. Está directamente relacionado con el sistema de control interno. No existe ningún sistema tan eficaz que elimine toda posibilidad de cometer errores; pero si los controles son muy efectivos, el riesgo de control se reduce, y viceversa.

El **riesgo de detección**. Consiste en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, **no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría**. Es decir, es la posibilidad de que cualquier error importante permanezca y no sea detectado por el auditor, ni con procedimientos de revisión analítica, ni con las pruebas sustantivas sobre las transacciones.

3. La importancia relativa

El PGC se refiere al **principio de importancia relativa** en los siguientes términos:

«Podrá admitirse la **no aplicación estricta de algunos de los principios contables**, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa».

Cuando el auditor emite un **informe sin salvedades**, está suponiendo que las cuentas anuales están **libres de errores** u omisiones importantes. Para tener la certeza absoluta de ello, **debería revisar todas las transacciones**, lo que, evidentemente, **no es factible**.

El auditor, al emitir su opinión, puede **no haber detectado algunos errores** que incorporan las cuentas anuales, siempre y cuando esos fallos no sean significativos. Para **solucionar estos problemas** se utiliza el **concepto de importancia relativa**, que el auditor ha de tener en cuenta durante todo el trabajo de auditoría.

Es difícil determinar qué importe será significativo a *priori*, ya que en el desarrollo del trabajo se fija un límite máximo de error sobre las distintas áreas sometidas a examen. Este nivel de error se conoce como **error tolerable** que se concreta en la cuantificación de un porcentaje de importancia