

I. DISPOSICIONES GENERALES

Auditoría:

Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e irregularidades”.

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, nº 4), establecen, en el epígrafe 1.5.3, que: *“El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores e irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales”*.

Asimismo, en el apartado “Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales” de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece que: *“En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada”*.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los errores e irregularidades que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e irregularidades”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 18 de junio de 1999 (BOE 7-10-1999) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín núm. 38, de junio de 1999, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “errores e irregularidades”, incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Madrid, 15 de junio de 2000
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Antonio Gómez Ciria

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “ERRORES E IRREGULARIDADES”

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el epígrafe 1.5.3, lo siguiente:

“El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales”.

Asimismo, en el apartado “Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales” de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece lo siguiente:

“En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada”.

2. El término “error” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a actos u omisiones no intencionados cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales, tales como:
 - Errores aritméticos o de transcripción en los registros y datos contables.
 - Inadvertencia o interpretación incorrecta de hechos.
 - Aplicación incorrecta de principios y normas contables.
3. El término “irregularidad” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a los actos u omisiones intencionados, cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales.

La irregularidad puede suponer, entre otros:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
 - Apropiación indebida y utilización irregular de activos.
 - Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
 - Registro de operaciones ficticias.
 - Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.
4. Los errores e irregularidades tienen en su intencionalidad el factor primordial de diferenciación. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar dicha intencionalidad, sobre todo en aspectos relacionados con estimaciones contables o en aplicación e interpretación de principios y normas de contabilidad.

5. Cualquier auditoría de cuentas anuales está sujeta al inevitable riesgo de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados, incluso cuando se planifica y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. El riesgo de no detectar irregularidades es mayor que el de no descubrir errores, ya que normalmente la irregularidad va acompañada de actuaciones tendentes a ocultarlo, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones o justificaciones inadecuadas al auditor.

El auditor llevará a cabo su actuación con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que puede encontrar circunstancias o hechos que indiquen la existencia de errores e irregularidades.

Objeto de la norma

6. El objeto de esta norma técnica es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor, así como delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, así como la comunicación a la Dirección y en su caso a los Organismos Reguladores.

Ámbito de la norma

7. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad de los Administradores y de la Dirección

8. La prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, a través de la implantación y funcionamiento continuado de los adecuados sistemas contables y de control interno. Dichos sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de errores e irregularidades.

Responsabilidad y actuación del auditor

9. El auditor no es responsable de la prevención de errores e irregularidades. Sin embargo, al planificar la auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo de que las cuentas anuales estén afectadas por errores e irregularidades significativos y debe preguntar a la Dirección y, en su caso, a los administradores si tienen conocimiento de la existencia de algún error e irregularidad significativo.
10. La existencia de sistemas de contabilidad y procedimientos de control interno eficientes reducen la posibilidad de errores e irregularidades en las cuentas anuales, aunque siempre hay riesgo de que los controles internos no funcionen tal como se diseñaron. Asimismo, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser ineficaz ante irregularidades ocasionadas por colusiones entre empleados o cometidas por la dirección.
11. Además de las debilidades detectadas del sistema contable y de control interno, pueden existir hechos o circunstancias que incrementen el riesgo de errores e irregularidades, tales como:
 - Aspectos relativos a la integridad y competencia de la Dirección.
 - Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad.
 - Transacciones no habituales.
 - Problemas en la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

En el Anexo a esta Norma se recogen algunos ejemplos de estos hechos y circunstancias.

12. Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir y afecten significativamente a las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, se detecten adecuadamente.

En consecuencia, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que no se han producido errores e irregularidades que puedan tener un efecto significativo en las cuentas anuales, o de que si se han producido su efecto en éstas ha sido reflejado adecuadamente.

13. Debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten errores e irregularidades que afecten significativamente a las cuentas anuales. La posible detección posterior de éstos, relativos al período al que se refiere el informe del auditor, no implica por sí solo que éste no haya seguido los principios básicos y los procedimientos esenciales que rigen una auditoría. El cumplimiento por el auditor de las normas técnicas de auditoría se pone de manifiesto por la idoneidad de los procedimientos aplicados, los cuales deben haber tenido en consideración las circunstancias específicas del trabajo, así como por el reflejo de los resultados obtenidos en sus papeles de trabajo y en el informe de auditoría.

Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de errores e irregularidades

14. Cuando de la aplicación de procedimientos de auditoría, diseñados teniendo en cuenta la evaluación del riesgo, se derivase la posible existencia de errores e irregularidades, el auditor debe evaluar sus efectos potenciales en las cuentas anuales. Si considera que son significativos, debe modificar los procedimientos previstos o aplicar otros adicionales.
15. La amplitud de procedimientos adicionales dependerá del criterio del auditor en relación con:
 - a) La naturaleza de los errores o irregularidades que puedan presumirse;
 - b) La probabilidad de que ocurran;
 - c) La posibilidad de que un tipo concreto de error o irregularidad pueda tener efectos significativos en las cuentas anuales.

A menos que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, el auditor no debe asumir que un caso de error o irregularidad es un hecho aislado. Si la irregularidad o error debiera haber sido prevenido o detectado por el sistema de control interno, el auditor debe reconsiderar su evaluación previa del mismo y, si es necesario, ajustar la naturaleza, programación y amplitud de sus procedimientos sustantivos.

16. La aplicación de estos procedimientos adicionales normalmente llevará al auditor a confirmar o a desestimar sus dudas sobre la existencia de errores e irregularidades.

Cuando no se resuelvan las dudas acerca de la existencia de algún error o irregularidad como consecuencia de los procedimientos adicionales aplicados, el auditor debe considerar su efecto e incidencia en el informe de auditoría.

17. Asimismo, el auditor deberá considerar las implicaciones de los errores e irregularidades significativos en otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la Dirección.

En caso de errores e irregularidades no detectados por los controles internos o no incluidos en las manifestaciones efectuadas por la dirección, el auditor debe reconsiderar la evaluación efectuada del riesgo, así como la validez de las citadas manifestaciones de la Dirección.

Información de errores e irregularidades

En el informe de auditoría de las cuentas anuales.

18. Si el auditor concluye que el error o irregularidad tiene efecto significativo o muy significativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas, debe emitir una opinión con salvedad o desfavorable, según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.
19. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido errores o irregularidades que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

A la Dirección.

20. El auditor debe comunicar a la dirección, tan pronto como sea posible, la existencia de errores significativos o irregularidades, aun cuando estas últimas no tengan un efecto significativo en las cuentas anuales, de acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría.
21. Para determinar quién es el representante adecuado de la empresa que debe ser informado de los posibles errores significativos o irregularidades encontradas o previsibles, el auditor debe valorar todas las circunstancias del caso.

Con respecto a la irregularidad, debe analizar la posibilidad de que esté implicado algún miembro de la alta dirección. En la mayoría de los casos que suponen una irregularidad, es adecuado informar del asunto a un nivel organizativo de la entidad superior al de las personas presuntamente implicadas. Cuando los últimos responsables de la gerencia tampoco estén exentos de dudas, normalmente el auditor debe obtener el adecuado asesoramiento legal como ayuda en la determinación de los procedimientos a seguir.

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros).

22. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece: *“los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, de la que haya tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:*

- a) *Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.*
 - b) *Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.*
 - c) *Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría”.*
23. En consecuencia, los errores e irregularidades conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

ANEXO EJEMPLOS DE HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN AUMENTAR EL RIESGO DE ERRORES E IRREGULARIDADES

Aspectos relativos a la integridad y competencia de la dirección

- La dirección está dominada por una persona o por un pequeño grupo y no existe consejo o comité de vigilancia con funcionamiento efectivo.
- Existe una estructura compleja en la entidad, que no parece justificada.
- Se omite continuamente la corrección de los puntos débiles en el control interno, cuando esas correcciones son viables.
- Existe una alta rotación en el personal clave de las áreas contable o financiera.
- Existe una infrautilización significativa y prolongada del personal del departamento de contabilidad.
- Se producen cambios frecuentes en los asesores legales o auditores.

Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad

- La actividad es decreciente y aumentan los incobrables.
- El fondo de maniobra es inadecuada, debido a la disminución de los beneficios o a una expansión demasiado rápida.
- Se deteriora la calidad del beneficio a través, por ejemplo, del mayor riesgo en ventas a crédito, cambios en las prácticas comerciales o utilización de procedimientos contables que lo aumentan.
- La entidad necesita una tendencia al alza de los beneficios para mantener la cotización de sus acciones, a causa de una oferta pública prevista, de una absorción o por cualquier otra razón.
- La empresa tiene una inversión importante en una actividad o línea de producto sujeta a cambios rápidos.
- La entidad depende especialmente de unos pocos productos o clientes.
- Presión financiera sobre la alta dirección.

- Se ejerce presión sobre el personal del área contable para que finalice las cuentas anuales en un período de tiempo anormalmente breve.

Transacciones no habituales

- Operaciones no habituales, especialmente si tienen lugar en momentos próximos al cierre del ejercicio, con efecto significativo en los resultados.
- Transacciones o tratamientos contables complejos.
- Transacciones con terceros vinculados con la empresa.
- Pagos a terceros (por ejemplo, a asesores legales, consultores o agentes) que parezcan excesivos en relación con los servicios prestados.

Problemas en la obtención de la evidencia suficiente y adecuada

- Registros no adecuados, archivos incompletos, ajustes excesivos en libros y cuentas, y transacciones no registradas de acuerdo con procedimientos normales y excesivas cuentas de orden.
- Documentación inadecuada de las transacciones como, por ejemplo, ausencia de la debida autorización, soportes documentales no disponibles y alteración de los documentos (estos problemas de documentación tienen mayor importancia cuando se refieren a operaciones importantes o inusuales).
- Existencia de un excesivo número de diferencias entre los registros contables y las confirmaciones de terceros o bien de evidencias contradictorias o de cambios inexplicables en los ratios operativos.
- Se dan al auditor, por parte de la dirección, evasivas o respuestas poco razonables.

Algunos factores relacionados con el tratamiento informático de los datos, vinculados con las circunstancias y hechos mencionados en los puntos anteriores pueden incluir:

- Imposibilidad de extraer información de los archivos informáticos, debido a la falta de actualización o, incluso, a la ausencia de documentación de los registros o programas.
- Existencia de un amplio número de cambios en los programas que no han sido documentados, aprobados o verificados.
- Inadecuado cuadro global entre las transacciones en procedimiento automatizado y las bases de datos de las cuentas financieras.

Resolución de 16 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”.

Los artículos 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, y 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, establecen la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativa a la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los eventuales incumplimientos de la normativa a la que la entidad auditada se encuentra sujeta y que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España han presentado ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero: Habiendo presentado el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”, se somete dicha Norma a información pública, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Segundo: Una vez transcurrido un plazo de seis meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado (durante el cual se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida Norma, en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -calle Huertas, 26, de Madrid- y en las de las citadas Corporaciones), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”, conforme a lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Madrid, 16 de junio de 2000
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Antonio Gómez Ciria

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA

Introducción

1. El artículo 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas determina:

“Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:

- a) *Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad.*
- b) *Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieren comprobada, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad”.*

2. El artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas determina:

“..., el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:...

- e) *Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales”.*

Consideraciones generales

3. Se entiende por normativa aplicable, a efectos de esta norma técnica, el conjunto de disposiciones, cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial.
4. El término incumplimiento utilizado en esta norma técnica, se refiere a actos, intencionados o no, por acción o por omisión, llevados a cabo por la entidad sometida a auditoría, o a situaciones en las que ésta se encuentre, contrarios a la normativa aplicable. Estos actos o situaciones incluyen transacciones realizadas por o en nombre de la entidad, o por cuenta de ella, por su dirección o sus empleados. A efectos de esta norma técnica el incumplimiento no incluye actuaciones impropias de los administradores, directivos o empleados realizadas a título personal no relacionadas con la actividad de la entidad.

En la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades pueden encontrarse los criterios sobre la actuación del auditor ante este tipo de hechos en la auditoría de las cuentas anuales.

5. La determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede de la competencia profesional del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad. La determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir normalmente el asesoramiento de un experto legal.
6. La normativa aplicable determina la forma y contenido de las cuentas anuales de una entidad, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben ser registrados y la

información que deben contener. Asimismo, establece las bases sobre las que las entidades deben desarrollar su actividad. Algunas entidades operan en sectores sujetos a supervisión (bancos, entidades de seguros, etc.). Otras sólo están sometidas a la normativa relacionada con aspectos operativos del negocio (por ejemplo, la relativa a la seguridad e higiene en el trabajo). El incumplimiento de la normativa aplicable puede tener consecuencias financieras para la entidad, tales como multas, litigios, etc., o incluso llevar al cese de su actividad. Por lo general, cuanto menos se refieran a hechos y transacciones que deben tener reflejo en las cuentas anuales, menor es la probabilidad de que el auditor tenga conocimiento de ellas, o reconozca su posible incumplimiento.

7. De acuerdo con el contenido del artículo 209.1 del T.R.L.S.A. y del artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor deberá tener en consideración en su informe los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada que hubiera comprobado durante la realización de su trabajo de auditoría y que de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

Objeto de la norma

8. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el informe de auditoría y la comunicación al Órgano de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores.

Ámbito de la norma

9. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad de los administradores y de la dirección sobre el cumplimiento de la normativa aplicable

10. Es responsabilidad de los administradores y de la dirección de la entidad asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa que le es de aplicación. La responsabilidad de la prevención y detección de incumplimientos corresponde, por tanto, a los administradores y a la dirección en el ámbito de sus competencias.

En el Anexo I se enumeran algunos ejemplos de políticas y procedimientos, entre otros, que pueden ayudar a los administradores y a la dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la prevención y detección de incumplimientos y cuya aplicación puede ser objeto de consideración por el auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

Responsabilidad del auditor en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable

11. El auditor no es responsable de la prevención de los incumplimientos de la normativa aplicable.
12. Al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, así como al evaluar los resultados de su trabajo y al informar sobre ellos, el auditor debe ser consciente de que los incumplimientos por parte de la entidad de la normativa aplicable pueden afectar significativamente a las cuentas anuales, por lo que el auditor debe realizar su trabajo de forma que tales incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Sin embargo, no debe esperarse que una auditoría pueda detectar todo incumplimiento. La detección de un incumplimiento, con independencia de su importancia relativa cuantitativa o cualitativa, requerirá el análisis de sus posibles implicaciones sobre la

integridad de la dirección o de los empleados, así como su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.

13. La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al riesgo inevitable de que no se detecten incumplimientos de la normativa aplicable que afecten significativamente a las cuentas anuales auditadas aun cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. Este riesgo es aún mayor con respecto a incorrecciones significativas en las cuentas anuales originadas por incumplimientos de la normativa aplicable debido a factores, tales como:
 - Existencia de normativa, referida básicamente a aspectos operativos de la entidad, que en principio no tienen por qué tener efectos significativos en las cuentas anuales y cuyo incumplimiento puede no ser detectado por los sistemas de control interno contable.
 - La eficacia de los procedimientos de auditoría se ve afectada por las limitaciones inherentes a todo sistema contable y de control interno y por la aplicación de técnicas de muestreo.
 - El trabajo del auditor tiene como finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta.
 - El incumplimiento puede implicar conductas dirigidas a su ocultación, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones, falta de controles por la alta dirección o manifestaciones deliberadamente erróneas al auditor.
14. El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.
15. Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general de la normativa aplicable a la entidad y al sector en el que ésta opera, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.
16. Para obtener el conocimiento necesario de la normativa aplicable a la entidad el auditor podría normalmente:
 - Analizar la normativa que le resulta de aplicación a la entidad.
 - Utilizar la información existente del sector y negocio de la entidad.
 - Preguntar a la dirección de la entidad sobre las políticas y procedimientos establecidos en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable a la misma.
 - Obtener la evaluación de la dirección sobre la normativa aplicable que pueden tener un efecto significativo sobre las operaciones de la entidad.
 - Comentar con la dirección las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones y litigios.
 - O comentar el marco legal y regulador con los auditores de entidades del grupo en otros países.

17. Después de obtener el conocimiento general indicado, el auditor debe aplicar procedimientos que le ayuden a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deban ser tenidas en cuenta en la preparación de las cuentas anuales y, en especial:
- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa.
 - Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
 - Solicitar información sobre los litigios y los procedimientos en los que está involucrada la entidad.
18. Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales. El auditor debería tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información, con independencia de su importancia cuantitativa que debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.

19. Salvo por lo indicado en los párrafos 15 a 18 anteriores, el auditor no está obligado a realizar pruebas u otros procedimientos específicamente dirigidos para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad dado que ello excedería del alcance de una auditoría financiera de las cuentas anuales.
20. El auditor debe prestar atención al hecho de que, como consecuencia de los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puede tener conocimiento de eventuales incumplimientos de la normativa aplicable.

Por ejemplo, tales procedimientos incluyen la lectura de actas, así como la confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.

21. El auditor deberá obtener confirmación escrita de la dirección, de acuerdo con lo establecido al respecto en la Norma Técnica sobre "*Carta de Manifestaciones de la Dirección*", sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección y cuyos efectos cualitativos o cuantitativos deban ser considerados en la formulación de las cuentas anuales.
22. El auditor podrá asumir que la entidad cumple con la normativa aplicable a falta de evidencia en contrario, siempre que el trabajo se haya planificado y ejecutado de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

Procedimientos cuando se pone de manifiesto una eventual infracción

23. En el Anexo II de esta Norma se incluyen ejemplos de tipos de circunstancias que puedan ser indicativas de un eventual incumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.
24. Cuando el auditor llegue a ser conocedor de información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.
25. Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:

- Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
 - Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
 - Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.
26. Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.
27. Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

Cuando no sea posible o no considere apropiado consultar con los asesores legales de la entidad auditada o no quede satisfecho con la opinión de los mismos, el auditor evaluará la posibilidad de consultar con otros asesores legales acerca de la posible existencia de un incumplimiento de la normativa aplicable, sus previsibles consecuencias legales, así como aquellos otros procedimientos que deba tomar en consideración.

En el caso de que el auditor considere necesario realizar una consulta con otros asesores legales, la efectuará de acuerdo con lo establecido en la norma técnica de auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

28. Cuando no pueda obtenerse información adecuada sobre un eventual incumplimiento, el auditor debe evaluar el efecto que esta falta de evidencia pudiera suponer en el informe de auditoría, tal como se indica en el párrafo 31.
29. El auditor debe considerar las implicaciones del incumplimiento de la normativa aplicable en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente la fiabilidad que otorgue a las manifestaciones de la dirección.

A este respecto, el auditor debe reconsiderar su evaluación del riesgo y su validez en caso de incumplimiento no detectado por el control interno o no incluido en tales manifestaciones.

Las implicaciones que pueda tener el eventual incumplimiento que se hubiera puesto de manifiesto dependerán de la forma en que tal incumplimiento haya tenido lugar, los procedimientos de control interno específicos afectados, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados.

Comunicación de los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad

Informe de auditoría de las cuentas anuales

30. Si el auditor concluye que el eventual incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tiene o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no haya sido adecuadamente considerada en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

31. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

Al Órgano de Administración

32. El auditor debe comunicar, oportunamente, al Órgano de Administración, a la alta dirección y en su caso al Comité de Auditoría, la existencia de los incumplimientos que conozca de la normativa aplicable a la entidad, o bien obtener evidencia de que están adecuadamente informados de dichos incumplimientos. No obstante, no será obligatoria la comunicación de los incumplimientos cuando no sean significativos y no afecten a la opinión que el auditor debe expresar sobre las cuentas anuales, si bien en el caso de que éstos constituyan una irregularidad, tal y como se define este concepto en la Norma Técnica sobre “errores e irregularidades”, habrán de comunicarse en la forma prevista en dicha Norma Técnica.
33. Si a juicio del auditor, el incumplimiento resulta intencionado y tuviera un efecto significativo en las cuentas anuales, debe comunicar sin demora su hallazgo.
34. Si el auditor tiene indicios de que miembros de la alta dirección o del Órgano de Administración están implicados en un incumplimiento significativo de la normativa aplicable a la entidad, debe informar al nivel superior de autoridad de la entidad, si existe, tal como un comité de auditoría o un órgano supervisor.

Cuando no exista una autoridad superior o si el auditor supone que su informe no será tenido en cuenta o si tiene dudas sobre las personas a las que debe informar, bastará con informar al Órgano de Administración de la entidad o a su matriz, en su caso, guardando la pertinente evidencia de la efectiva comunicación y de las actuaciones habidas.

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional de Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)

35. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

“Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.

- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría”.
36. En consecuencia, los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad, conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

ANEXO I

EJEMPLO DE POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE AYUDAN A LA DIRECCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE SUS RESPONSABILIDADES EN CUANTO A LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE INCUMPLIMIENTOS DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD

A continuación se exponen algunos ejemplos de políticas y procedimientos que pueden ayudar a la dirección en la prevención y detección de infracciones de la normativa aplicable a la entidad:

- Facilitar el conocimiento de la normativa aplicable y asegurarse de que los procedimientos operativos han sido diseñados para su cumplimiento.
- Establecimiento y ejecución de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, publicación e implantación de un código de conducta.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente formados y entienden el código de conducta.
- Controlar el cumplimiento del código de conducta o adoptar medidas con los empleados que no lo cumplan.
- Disposición de asesores legales que asistan en el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- Mantenimiento de un registro de la normativa significativa que la entidad debe cumplir en su sector específico, y de un registro de reclamaciones.
- En las entidades de mayor dimensión, estas políticas y procedimientos deben complementarse mediante la asignación de las responsabilidades adecuadas a:
 - La función de auditoría interna.
 - Un comité de auditoría.
 - Un Director de cumplimiento de normas.

ANEXO II

RECOMENDACIONES O ASPECTOS ORIENTATIVOS PARA LA CONSIDERACIÓN DEL AUDITOR DE POSIBLES INCUMPLIMIENTOS DE NORMATIVA APLICABLE

A continuación se enumeran algunos ejemplos que pueden ser indicativos de un eventual incumplimiento con la normativa de aplicación:

- Investigación por las autoridades públicas o pagos de multas o sanciones.
- Pago de servicios o prestaciones no especificados a asesores, terceros vinculados, o empleados, propios o de la administración.

- Comisiones de ventas o gastos de agentes que parezcan excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o por el sector, o en relación con los servicios efectivamente recibidos.
- Pagos importantes no habituales en metálico, o transferencias a cuentas corrientes cifradas.
- Transacciones con empresas radicadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios dirigidos a países o personas distintos a aquellos de los que proceden dichos bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación.
- Noticias en los medios de comunicación, en relación con presuntos incumplimientos de la normativa aplicable.
- Existencia de un sistema contable que tiene fallos, bien de diseño, bien accidentales, en el suministro de evidencias adecuadas o suficientes.

Resolución de 20 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos”.

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 4), contemplan, como uno de los métodos de obtención de evidencia por el auditor, la aplicación de técnicas de examen analítico en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor sobre la aplicación de procedimientos analíticos en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España han presentado ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos analíticos”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero: Habiendo presentado el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos analíticos”, se somete dicha Norma a información pública, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Segundo: Una vez transcurrido el plazo de seis meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado (durante el cual se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida Norma, en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -calle Huertas, 26, de Madrid- y en las de las citadas Corporaciones), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos analíticos”, conforme a lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Madrid, 20 de junio de 2000.
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Antonio Gómez Ciria

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen, en los párrafos 2.5.1, 2.5.23 y 2.5.30, lo siguiente:

“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 se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

.....

f) *Técnicas de examen analítica.*

Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente puedan esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.)”.

2. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.5.6 de las normas técnicas de auditoría, se entiende por evidencia suficiente *“aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas”.*
3. Se entiende por procedimientos analíticos el análisis de ratios y tendencias significativas, incluyendo la correspondiente investigación de partidas y fluctuaciones que no sean coherentes con otra información relevante o que se desvíen sustancialmente de los importes previstos o estimados.

Objeto de la norma

4. El objeto de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas.
5. El auditor en general aplicará los oportunos procedimientos analíticos en las etapas de planificación y revisión global de la auditoría. Asimismo, pueden utilizarse estos procedimientos en otras etapas del trabajo.

Ámbito de aplicación

6. La referencia a la expresión auditoría de cuentas en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Naturaleza y finalidad de los procedimientos analíticos

Naturaleza

7. La elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanzadas) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto.
8. Los procedimientos analíticos pueden incluir entre otros:
 - a) La investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.
 - b) La explicación de las desviaciones significativas con respecto a los importes previstos o presupuestados.
 - c) El análisis de ratios y tendencias significativas. Este análisis incluye la comparación de la información financiera de la entidad auditada con:
 - i) La información financiera similar de períodos anteriores.
 - ii) Las cifras estimadas por la entidad auditada, tales como presupuestos o proyecciones.
 - iii) Las expectativas del auditor respecto al resultado de algunas estimaciones, tales como provisiones o dotaciones contra resultados en concepto de amortización o depreciación de activos.
 - iv) La información del sector de actividad en la que la empresa auditada desarrolla su negocio.
 - v) La información de otras entidades de tamaño comparable del mismo sector de actividad.
 - d) El estudio de elementos clave de la información financiera de los que, como es el caso de los márgenes brutos, puede esperarse un comportamiento determinado fundamentado en la experiencia de la entidad.
 - e) El estudio de la relación entre cierta información financiera y otra información no financiera, tales como la correlación entre los gastos de personal y el número de empleados.
9. Los procedimientos analíticos pueden utilizarse para analizar cualquier componente de la información financiera, así como de la información consolidada, de componentes de empresa, filiales, divisiones, segmentos, etcétera.

Finalidad

10. Los procedimientos analíticos tienen la siguiente finalidad en el contexto de una auditoría de cuentas:
 - a) Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
 - b) Como procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
 - c) Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

Procedimientos analíticos en la planificación de la auditoría

11. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos durante la etapa de planificación de su trabajo, para mejorar su comprensión de la actividad de la entidad auditada y para identificar las áreas de mayor riesgo potencial.
12. La aplicación de los procedimientos analíticos en la planificación del trabajo ayuda al auditor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
13. En la aplicación de los procedimientos analíticos en la etapa de planificación de la auditoría se utiliza tanto información financiera como no financiera.

Procedimientos analíticos utilizados como procedimientos sustantivos

14. La confianza del auditor en procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales, puede derivarse de pruebas de detalle, de procedimientos analíticos o de una combinación de ambos. La decisión sobre los procedimientos a utilizar para alcanzar un objetivo concreto de auditoría descansa en el criterio profesional del auditor respecto a la eficacia y eficiencia de los procedimientos disponibles en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información incluida en las cuentas anuales.
15. En general, el auditor consultará a la dirección de la entidad sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos, así como sobre el resultado de los procedimientos de esa naturaleza llevados a cabo por la entidad. En aras a la eficiencia, pueden utilizarse datos analíticos preparados por la entidad, bajo el supuesto de que el auditor tenga evidencia de que esos datos han sido preparados adecuadamente.
16. La utilización de procedimientos analíticos como pruebas sustantivas tomará en consideración los factores siguientes:
 - a) La confianza en los resultados esperados.
 - b) La naturaleza de las actividades de la entidad auditada y su nivel de desagregación.
 - c) La relevancia y disponibilidad de información financiera (presupuestos, proyecciones, etc.) y no financiera (estadísticas de producción, detalles analíticos, etc.).
 - d) La fiabilidad de la información disponible y del sistema de control interno diseñado para su preparación y compilación.
 - e) Las fuentes de información disponibles, siendo preferibles las fuentes externas a las internas.
 - f) La comparabilidad de la información disponible.
 - g) El conocimiento obtenido por el auditor en actuaciones anteriores respecto a su percepción de la fiabilidad de los sistemas de control interno y los problemas que han generado ajustes o salvedades en el informe de auditoría.

Procedimientos analíticos utilizados en la revisión global del trabajo

17. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos al terminar o estar próxima la fecha de terminación del trabajo, como ayuda para formarse una opinión global sobre si la información financiera, en su conjunto, es consistente con su conocimiento de la actividad del cliente.

18. La conclusión de los procedimientos analíticos aplicados con este propósito pretenden corroborar la opinión que haya podido formarse respecto a las afirmaciones de la dirección en el proceso de formular la información financiera auditada, ayudándole, en definitiva, a formarse una conclusión global sobre su razonabilidad o a identificar áreas que requieran la aplicación de pruebas de auditoría adicionales.

Grado de confianza en los procedimientos analíticos

19. La aplicación de procedimientos analíticos se fundamenta en la suposición de que las relaciones entre los datos existen y que seguirán existiendo, a falta de evidencia en contrario. La existencia de tales relaciones proporciona evidencia respecto a la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. No obstante, la confianza a depositar en los resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica dependerá de la valoración que haga el auditor del riesgo de que, aun existiendo algún error significativo, los procedimientos analíticos puedan no haber mostrado incoherencias.

20. El grado de confianza que el auditor deposita en los procedimientos analíticos depende de los factores siguientes:

- a) La importancia relativa de las partidas analizadas.
- b) Los resultados de otros procedimientos aplicados para lograr los mismos objetivos de auditoría.
- c) La precisión de las predicciones y estimaciones realizadas.
- d) La evaluación del riesgo de auditoría.
- e) La eficacia de los controles que afectarán a la preparación de los datos e información utilizados.

Investigación de variaciones anormales

21. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones inusuales o inconsistentes con otra información relevante disponible, o que se desvía significativamente de los importes previstos o estimados, el auditor deberá investigar tales circunstancias, obteniendo la evidencia y las explicaciones adecuadas. Esta investigación es normalmente realizada por el auditor mediante preguntas a la dirección de la entidad auditada, seguidas de la:

- a) Corroboración de las respuestas. Por ejemplo, comparándolas con el conocimiento previo del negocio que tenga el auditor o con otras evidencias obtenidas durante la realización de la auditoría.
- b) Evaluación de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría cuando la explicación no se considera adecuada o no se puede proporcionar ninguna explicación.