

Resolución de 25 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica 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 N° 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 se presentaron 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.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de junio de 2000 (B.O.E., 4- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, 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 mínimamente 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 "Procedimientos Analíticos", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción 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, 25 de julio de 2001

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 analítico.*

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 periodos anteriores.
 - ii. Las expectativas del auditor respecto al resultado de algunas estimaciones, tales como provisiones o dotaciones con cargo a resultados en concepto de amortización o depreciación de activos.
 - iii. La información del sector de actividad en que la empresa auditada desarrolla su negocio.
 - iv. 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 basado 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, etc.

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. Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

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. Los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales, pueden consistir en pruebas de detalle, procedimientos analíticos o 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. 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 substantivas 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 detalle de la información disponible.
- 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 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. El resultado de los procedimientos analíticos pretende 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 basa en la hipótesis de que existen relaciones lógicas entre los datos 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, aún dándose tales relaciones, puedan existir errores significativos.

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 afectan a la preparación de los datos e información utilizados.

INVESTIGACIÓN DE VARIACIONES ANORMALES

21. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones significativas o relaciones 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, 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) y evaluación de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría cuando la explicación no se considera adecuada o no se puede proporcionar ninguna explicación.