

I Introducción

Finalidade

1. A finalidade da NIA-ES 330, e desta GPF-OCEX, é establecer normas e proporcionar guías¹ sobre a responsabilidade do auditor de deseñar e **implementar respostas co obxectivo de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada con respecto aos riscos valorados de incorrección material**².

Obxectivo

2. O obxectivo do auditor é obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada con respecto aos riscos valorados de incorrección material mediante o deseño e implementación de respostas adecuadas a ditos riscos. (NIA-ES 330; P3)

Consideracións globais sobre o sector público da ISSAI 1330

3. Os obxectivos dunha auditoría de contas anuais do sector público non adoitan limitarse a expresar unha opinión sobre se as contas anuais foron preparadas, en todos os aspectos importantes, de acordo co marco aplicable de información financeira. O mandato de auditoría ou as obrigas das entidades do sector público, que se orixinan na lexislación, os regulamentos, outra normativa ou as disposicións do poder lexislativo, poden esixir obxectivos adicionais que permitan achegar información engadida

Estes obxectivos **adicionais** poden incluír responsabilidades de auditoría, por exemplo, relacionadas coa información sobre incumprimentos, a rendición de contas e a eficacia dos controis internos. Estes obxectivos adicionais poden levar aos auditores do sector público a identificar e avaliar riscos adicionais de incorreccións materiais, deseñar e implantar respostas globais para afrontar os riscos identificados no ámbito dos estados financeiros, e deseñar e realizar outros procedementos de verificación para responder os riscos valorados no ámbito das afirmacións.

Non obstante, mesmo nos casos onde non existan eses obxectivos adicionais, pode ter **expectativas no público en xeral** de que os auditores do sector público informen sobre incumprimentos de normas ou sobre a ineficacia do control interno. Por conseguinte, os auditores do sector público deben tomar en conta ditas expectativas, e prestar atención á necesidade de responder a posibles riscos de incumprimento ou a riscos relacionados coa falta de eficacia do control interno ao planificar e executar a auditoría.

II Respostas globais

4. **Para reducir o risco dunha auditoría a un nivel aceptablemente baixo, o auditor deseñará e implementará respostas globais para responder os riscos valorados de incorrección material nas contas anuais.** (NIA-ES 330; P3)
5. As respostas globais aos riscos valorados poden consistir en: (NIA-ES 330; PA1)
 - Insistir ante o equipo de auditoría na necesidade de manter o escepticismo profesional.
 - Asignar persoal con maior experiencia ou con cualificacións específicas ou recorrer a expertos. Por exemplo solicitar a axuda de expertos internos ou externos; ou asistencia xurídica.
 - Proporcionar máis supervisión. Por exemplo cunha maior involucración do auditor xefe de equipo.
 - Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na selección dos procedementos de auditoría posteriores que se vaian a realizar. Por exemplo, con arquezos sorprendentes.
 - Modificar de forma xeral a natureza, o momento de realización ou a extensión dos procedementos de auditoría. Por exemplo, aplicando procedementos substantivos ao peche do período no canto de facelo nunha data intermedia ou modificando a natureza dos procedementos de auditoría co fin

¹ O texto en cursiva corresponde ás orientacións adicionais ou guías para a aplicación da norma técnica incluídas na NIA-ES 330 e algúns exemplos adicionais relacionados co sector público.

² Ver definicións en GPF-OCEX 1315 e ISSAI-ES 1003.

de obter evidencia de auditoría máis convincente. Ou deseñando e executando probas masivas de datos.

Estas respostas son de carácter xeral, a diferenza das respostas aos riscos nas manifestacións que se materializan en procedementos de auditoría específicos.

6. O coñecemento da contorna de control polo auditor afecta á valoración que fai dos riscos de incorrección material (en diante, RIM) nos estados financeiros, e por tanto, ás súas respostas globais. (NIA-ES 330; PA2)

Unha contorna de control eficaz pode permitirlle ter máis confianza no control interno e na fiabilidade da evidencia de auditoría xerada internamente pola entidade, permitíndolle, por exemplo, aplicar procedementos de auditoría nunha data intermedia no canto de aplicalos ao peche do período. Non obstante, as deficiencias na contorna de control teñen o efecto oposto.

O auditor pode responder a unha contorna de control ineficaz, por exemplo a través da obtención de evidencia de auditoría máis ampla a partir de procedementos substantivos, ou incrementando o número de visitas a centros que deben incluírse no alcance da auditoría.

7. En consecuencia, estas consideracións **teñen unha incidencia significativa no enfoque xeral** do auditor, levándolle, por exemplo, a poñer a énfase en procedementos substantivos (**enfoque substantivo**) ou a aplicar un enfoque que utilice tanto probas de controis como procedementos substantivos (**enfoque combinado**). (NIA-ES 330; PA3)

III Procedementos de auditoría que responden os riscos valorados de incorrección material nas afirmacións

Deseño dos procedementos de auditoría

8. O auditor deseñará e aplicará procedementos de auditoría posteriores cuxa **natureza, momento de realización e extensión** estean baseados nos riscos valorados de incorrección material nas afirmacións e respondan a ditos riscos. (NIA-ES 330; P6)
9. A valoración polo auditor dos riscos identificados nas afirmacións serve de base para a consideración do enfoque de auditoría adecuado relativo ao deseño e aplicación dos procedementos de auditoría posteriores. Por exemplo, o auditor pode determinar que: (NIA-ES 330; PA4)
- a) só pode conseguir unha resposta eficaz ao risco valorado de incorrección material nunha determinada afirmación mediante a realización de probas **de controis**;
 - b) no caso de determinadas afirmacións resulta adecuado realizar unicamente **procedementos substantivos** e, en consecuencia, o auditor exclúe o efecto dos controis da correspondente valoración do risco. Isto pódese producir porque os procedementos de valoración do risco realizados polo auditor non permitiron identificar ningún control eficaz e relevante para a afirmación, ou porque a aplicación de probas de controis non resultaría eficiente e, en consecuencia, o auditor non ten previsto confiar na eficacia operativa dos controis para determinar a natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos substantivos; ou
 - c) resulta eficaz un **enfoque combinado**, no que se utilizan probas de controis e procedementos substantivos.

Non obstante, e **independentemente do enfoque seleccionado, o auditor deseñará e aplicará procedementos substantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiais.**

10. O deseño e a aplicación de procedementos de auditoría posteriores cuxa natureza, momento de realización e extensión baséanse nos RIM valorados nas afirmacións e responden a eles, deben proporcionar unha **correspondencia clara entre os procedementos de auditoría posteriores e a valoración do risco**. (NIA-ES 330; PA8)
11. Para o deseño dos procedementos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, o auditor: (NIA-ES 330; P7)
- a) Considerará os motivos da valoración outorgada ao risco de incorrección material nas afirmacións para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluíndo:
 - a.1 A probabilidade de que exista unha incorrección material debido ás características específicas

do correspondente tipo de transacción, saldo contable ou información a revelar (é dicir, o **risco inherente**).

- a.2 Se na valoración do risco tivéronse en conta os controis relevantes (é dicir, o **risco de control**), sendo entón necesario que o auditor obteña evidencia de auditoría para determinar se os controis operan eficazmente (é dicir, o auditor ten previsto confiar na eficacia operativa dos controis para a determinación da natureza, momento de realización e extensión dos procedementos substantivos).

- b) Obterá evidencia de auditoría máis convincente canto maior sexa a valoración do risco realizada.

Á hora de obter evidencia de auditoría máis convincente debido a unha valoración máis alta do risco, o auditor pode incrementar a cantidade de evidencia ou obter evidencia que sexa máis relevante ou fiable. Por exemplo, poñendo máis énfase na obtención de evidencia de terceiros ou mediante a obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fontes independentes. *(NIA-ES 330; PA19)*

Natureza

12. A natureza dun procedemento de auditoría refírese ao seu obxecto (é dicir, proba de controis ou procedemento substantivo) e ao seu tipo (é dicir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reexecución ou procedemento analítico). A natureza dos procedementos de auditoría é fundamental para responder adecuadamente os riscos valorados. *(NIA-ES 330; PA5)*
13. Os riscos valorados polo auditor poden afectar tanto os tipos de procedementos de auditoría que serán aplicados como á súa combinación. Por exemplo, cando o risco valorado é alto, ademais de inspeccionar o documento correspondente, o auditor pode confirmar a integridade dos termos dun contrato coa outra parte. Ademais, para algunhas afirmacións, determinados procedementos de auditoría poden resultar máis adecuados que outros. Por exemplo, en relación cos ingresos, as probas de controis poden responder mellor ao risco valorado de incorrección da afirmación de integridade, mentres que os procedementos substantivos poden responder mellor ao risco valorado de incorrección da afirmación de ocorrencia. *(NIA-ES 330; PA9)*
14. Os motivos da valoración asignada a un risco son relevantes para a determinación da natureza dos procedementos de auditoría. Por exemplo, se un risco valórase como "baixo" debido ás características específicas dun tipo de transaccións sen considerar os controis correspondentes, entón o auditor pode resolver que aplicar unicamente procedementos analíticos substantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente e adecuada. Pola contra, se o risco valórase como "baixo" debido aos controis internos, e o auditor ten previsto basear os procedementos substantivos nesa valoración baixa, entón realizará probas sobre ditos controis. Este pode ser o caso, por exemplo, se se trata dun tipo de transaccións con características razoablemente uniformes e non complexas, que son procesadas e controladas de forma rutineira polo sistema de información da entidade. *(NIA-ES 330; PA10)*

Momento de realización

15. O momento de realización dun procedemento de auditoría refírese ao momento no que se aplica, ou ao período ou data ao que corresponde a evidencia de auditoría. *(NIA-ES 330; PA6)*
16. O auditor pode realizar probas de controis ou procedementos substantivos nunha data intermedia ou ao peche do período. *(NIA-ES 330; P11)*
- Canto maior sexa o risco de incorrección material, maior será a probabilidade de que o auditor decida que é máis eficaz aplicar procedementos substantivos máis próximos ao peche do período, ou na data de dito peche, en lugar dunha data anterior, ou aplicar procedementos de auditoría sen previo aviso ou en momentos imprevistos (por exemplo, realizando un arqueo de caixa ou un recuento físico sen previo aviso). Isto é especialmente relevante cando se trata de considerar a resposta aos riscos de fraude.
17. Certos procedementos de auditoría só poden aplicarse ao peche ou despois do peche do período. Por exemplo: a comprobación da concordancia dos estados financeiros cos rexistros contables, o exame dos axustes realizados durante o proceso de preparación dos estados financeiros, e os procedementos para responder o risco de que, ao peche do período, a entidade poida celebrar contratos de vendas improprios ou poidan existir transaccións que non se finalizaron.

Extensión

18. A extensión dun procedemento de auditoría refírese ao volume cuantitativo do que se realiza, por exemplo, o tamaño da mostra ou o número de observacións dunha actividade de control. (NIA-ES 330; PA7)

19. A extensión dun procedemento de auditoría que se estima necesario determínase tras considerar a importancia relativa, o risco valorado e o grao de seguridade que ten previsto alcanzar o auditor. Cando é necesaria unha combinación de procedementos para alcanzar un só obxectivo, a extensión de cada procedemento examínase por separado. (NIA-ES 330; PA15)

En xeral, **a extensión dos procedementos de auditoría amplíase a medida que aumenta o risco de incorrección material**. Por exemplo, en resposta ao risco valorado de incorrección material debida a fraude, pode resultar adecuado incrementar o tamaño das mostras ou aplicar procedementos analíticos substantivos máis detallados. Non obstante, **incrementar a extensión dun procedemento de auditoría só resulta eficaz se o procedemento en si é relevante para ese risco específico**.

20. A utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador pode permitir a realización de probas máis extensas sobre transaccións electrónicas e ficheiros contables, as cales poden resultar de utilidade cando o auditor decide modificar a extensión das probas, por exemplo, en resposta aos riscos de incorrección material debida a fraude.

Ditas técnicas poden utilizarse para seleccionar mostras de transaccións a partir de ficheiros electrónicos clave, para separar as transaccións con características específicas ou para realizar probas sobre toda a poboación en lugar dunha mostra. (NIA-ES 330; PA16)

Consideracións específicas para as entidades do sector público

21. Nas auditorías de entidades do sector público, o mandato de auditoría e calquera outros requirimentos de auditoría especiais poden afectar á consideración polo auditor da natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores. (NIA-ES 330; PA17)

Consideracións específicas para entidades de pequena dimensión

22. No caso de entidades moi pequenas, pode ocorrer que só se identifique un número reducido de actividades de control, ou que o grao en que a entidade documentou a súa existencia ou o seu funcionamento sexa limitado. Nestes casos, pode resultar máis eficiente para o auditor aplicar procedementos de auditoría posteriores que sexan principalmente procedementos substantivos. (NIA-ES 330; PA18)

IV Probas de controis (ver Anexo 1)

23. O auditor deseñará e realizará probas de controis co fin de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre a **eficacia operativa** dos controis relevantes se: (NIA-ES 330; P8)

- a) a valoración dos riscos de incorrección material nas afirmacións realizada polo auditor comporta a expectativa de que os controis estean a operar eficazmente (é dicir, para a determinación da natureza, momento de realización e extensión dos procedementos substantivos, o auditor ten previsto confiar na eficacia operativa dos controis); ou
- b) os procedementos substantivos por si mesmos non poden proporcionar evidencia de auditoría suficiente e adecuada nas afirmacións.

24. No deseño e aplicación de probas de controis, o auditor obterá evidencia de auditoría máis convincente canto máis confíe na eficacia dun control. (NIA-ES 330; P9)

Natureza e extensión das probas de controis

25. Para o deseño e aplicación de probas de controis, o auditor: (NIA-ES 330; P10)

- a) realizará indagacións en combinación con outros procedementos de auditoría, co fin de obter evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa dos controis, así como:
 - a.1 a maneira en que se aplicaron os controis nos momentos relevantes ao longo do período sometido a auditoría;
 - a.2 a congruencia coa que se aplicaron, e
 - a.3 as persoas que os aplicaran e os medios utilizados.

- b) determinará se os controis que van ser probados dependen doutros controis (controis indirectos) e, neste caso, se é necesario obter evidencia de auditoría que corrobore a eficacia operativa de ditos controis indirectos.

Momento de realización das probas de controis

- 26. O auditor realizará probas sobre os controis no que respecta ao momento concreto, ou á totalidade do período en relación co cal ten previsto confiar en ditos controis, sen prexuízo do disposto nos apartados seguintes, co fin de obter unha base adecuada para a confianza prevista polo auditor. *(NIA-ES 330; P11)*

Utilización da evidencia de auditoría obtida durante un período intermedio

- 27. Se o auditor obtén evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa dos controis durante un período intermedio, o auditor obterá evidencia de auditoría sobre os cambios significativos en ditos controis con posterioridade ao período intermedio, e determinará a evidencia de auditoría adicional que debe obterse para o período restante. *(NIA-ES 330; P12)*

Utilización da evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores

- 28. Para determinar se é adecuado utilizar a evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores sobre a eficacia operativa dos controis e, de ser así, para determinar o tempo que pode transcorrer antes de realizar novamente probas sobre un control, o auditor considerará o seguinte: *(NIA-ES 330; P13)*
 - a) a eficacia doutros elementos de control interno, incluídos a contorna do control, o seguimento dos controis e o proceso de valoración do risco pola entidade;
 - b) os riscos orixinados polas características do control, incluído o seu carácter manual ou automático;
 - c) a eficacia dos controis xerais das tecnoloxías da información (TI);
 - d) a eficacia do control e a súa aplicación pola entidade, incluída a natureza e extensión das desviacións na aplicación do control detectadas en auditorías anteriores, así como se se produciron cambios de persoal que afecten de forma significativa á aplicación do control;
 - e) se a ausencia de cambio nun control concreto supón un risco debido a que as circunstancias cambiaron; e
 - f) os riscos de incorrección material e o grao de confianza no control.
- 29. Se o auditor ten previsto utilizar evidencia procedente dunha auditoría anterior sobre a eficacia operativa de controis específicos, determinará que dita evidencia segue sendo relevante mediante a obtención de evidencia de auditoría sobre se se produciron cambios significativos en ditos controis con posterioridade á auditoría anterior. O auditor obterá tal evidencia combinando as indagacións con procedementos de observación ou inspección, co fin de confirmar o coñecemento de ditos controis específicos, e: *(NIA-ES 330; P14)*
 - a) Se se produciron cambios que afectan á continuidade da relevancia da evidencia procedente da auditoría anterior, o auditor realizará probas sobre os controis na auditoría actual.
 - b) Se non se produciron tales cambios, o auditor probará os controis polo menos **nunha de cada tres** auditorías, realizando probas sobre algúns controis en cada auditoría para evitar a posibilidade de que se proben nun só período de auditoría todos os controis nos que teña previsto confiar e non se realice proba algunha nos dous períodos de auditoría subseguintes.

Controis sobre riscos significativos

- 30. Cando o auditor teña previsto confiar nos controis sobre un risco que considere significativo, realizará probas sobre ditos controis no período actual. *(NIA-ES 330; P15)*

Avaliación da eficacia operativa dos controis

- 31. Para a avaliación da eficacia operativa dos controis relevantes, o auditor avaliará se as incorreccións que se detectaron mediante os procedementos substantivos indican que os controis non están a funcionar eficazmente. Non obstante, a ausencia de incorreccións detectadas mediante procedementos substantivos non constitúe evidencia de auditoría de que os controis relacionados coa afirmación que son obxecto de probas sexan eficaces. *(NIA-ES 330; P16)*
- 32. Se se detectan desviacións nos controis nos que ten previsto confiar, o auditor realizará indagacións

específicas para comprender ditas desviacións e as súas consecuencias potenciais, e determinará se: *(NIA-ES 330; P17)*

- a) as probas de controis realizados proporcionan unha base adecuada para confiar nos controis;
- b) son necesarias probas de controis adicionais; ou
- c) resulta necesario responder os riscos potenciais de incorrección mediante procedementos substantivos.

V Procedementos substantivos *(ver Anexo 2)*

33. Son procedementos de auditoría deseñados para detectar incorreccións materiais nas afirmacións, e poden ser: *(NIA-ES 330; P4)*

- probas de detalle (de tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar); e
- procedementos analíticos substantivos.

34. Con independencia dos RIM valorados, o auditor deseñará e aplicará procedementos substantivos para cada tipo de transacción , saldo contable e información a revelar que resulte material. *(NIA-ES 330; P18)*

35. O auditor considerará se deben aplicarse procedementos de confirmación externa a modo de procedementos substantivos de auditoría. *(NIA-ES 330; P14)*

Procedementos substantivos relacionados co proceso de peche dos estados financeiros

36. Os procedementos substantivos do auditor incluírán os seguintes procedementos de auditoría relacionados co proceso de peche dos estados financeiros: *(NIA-ES 330; P20)*

- a) comprobación da concordancia ou conciliación dos estados financeiros cos rexistros contables dos que se obteñen, e
- b) exame dos asentos do libro diario e doutros axustes materiais realizados durante o proceso de preparación dos estados financeiros.

Procedementos substantivos que responden a riscos significativos

37. Se o auditor determinou que un RIM nas afirmacións é un risco significativo, aplicará os procedementos substantivos que respondan de forma específica a dito risco. Cando a forma de enfocar un risco significativo consista unicamente en procedementos substantivos, ditos procedementos incluírán probas de detalle. *(NIA-ES 330; P21)*

Momento de realización dos procedementos substantivos

38. Se os procedementos substantivos aplícanse nunha data intermedia, o auditor cubrirá o período restante mediante a aplicación de: *(NIA-ES 330; P22)*

- a) procedementos substantivos, combinados con probas de controis para o período que resta, ou
- b) se o auditor determina que resulta suficiente, unicamente procedementos substantivos adicionais,

que proporcionen unha base razoable para facer extensivas as conclusións da auditoría desde a data intermedia ata o peche do período.

39. Cando se detecten nunha data intermedia incorreccións que o auditor non esperaba na súa valoración dos riscos de incorrección material, o auditor avaliará se resulta necesario modificar a correspondente valoración do risco e a natureza, o momento de realización ou a extensión planificados dos procedementos substantivos planificados que cobren o período restante. *(NIA-ES 330; P23)*

Adecuación da presentación e da información revelada

40. O auditor aplicará procedementos de auditoría para avaliar se a presentación global dos estados financeiros, incluída a información para revelar relacionada, é conforme co marco de información financeira aplicable. *(NIA-ES 330; P24)*

É dicir, revisarase se os estados financeiros preséntanse de forma que reflicten a clasificación e descrición adecuadas, así como a forma, a estrutura e o contido dos estados financeiros e das súas notas explicativas adxuntas. Isto inclúe, por exemplo, a terminoloxía utilizada, o grao de detalle, a clasificación adecuada, etc.

Avaliación da suficiencia e adecuación da evidencia de auditoría

41. Sobre a base dos procedementos de auditoría aplicados e da evidencia de auditoría obtida, **o auditor avaliará**, antes de que **termine a auditoría, se a valoración dos riscos de incorrección material nas afirmacións segue sendo adecuada**. *(NIA-ES 330; P25)*

42. A auditoría de estados financeiros é un proceso acumulativo e iterativo. A medida que o auditor aplica os procedementos de auditoría planificados, a evidencia de auditoría obtida pode levalo a modificar a natureza, o momento de realización ou a extensión doutros procedementos de auditoría planificados. Pode chegar a coñecemento do auditor información que difira significativamente da información na cal se baseou a valoración do risco. Por exemplo: *(NIA-ES 330; PA60)*

- A extensión das incorreccións detectadas na realización de procedementos substantivos pode alterar o seu xuízo das valoracións do risco e pode indicar unha deficiencia significativa no control interno.
- Pódese detectar discrepancias nos rexistros contables, evidencia contraditoria ou falta de evidencia.
- Pode ocorrer que os procedementos analíticos realizados na fase de revisión global da auditoría poñan de manifesto un risco de incorrección material que non fora identificado con anterioridade.

Nestas circunstancias, pode resultar necesario que o auditor avalíe de novo os procedementos de auditoría planificados sobre a base da consideración revisada dos riscos valorados para todos ou algúns dos tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar, así como para as afirmacións relacionadas. A GPF-OCEX 1315 contén orientacións adicionais sobre a revisión da valoración do risco polo auditor.

43. **O auditor non pode asumir que un caso de fraude ou erro é unha incidencia illada**. Por iso, a consideración do modo en que a detección dunha incorrección afecta os riscos valorados de incorrección material é importante para determinar se a valoración continúa sendo adecuada. *(NIA-ES 330; PA61)*

44. **O auditor concluirá se se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada**.

Para formarse unha opinión, o auditor considerará toda a evidencia de auditoría relevante, independentemente de se parece corroborar ou contradicir as afirmacións contidas nos estados financeiros. *(NIA-ES 330; P26)*

No xuízo do auditor sobre o que constitúe evidencia de auditoría suficiente e adecuada inflúen factores como os seguintes: *(NIA-ES 330; PA62)*

- Significatividade da incorrección potencial na afirmación e probabilidade de que teña un efecto material, xa sexa individualmente ou de forma agregada con outras incorreccións potenciais, sobre as contas.
- Eficacia das respostas e os controis da dirección para facer fronte aos riscos.
- Experiencia obtida durante auditorías anteriores con respecto a incorreccións potenciais similares.
- Resultados de procedementos auditoría aplicados, incluído se ditos procedementos de auditoría permitiron identificar casos específicos de fraude ou erro.
- Fontes e fiabilidade da información dispoñible.
- Carácter convincente da evidencia de auditoría.

- Coñecemento da entidade e da súa contorna, incluído o control interno da entidade.

45. Se o auditor non obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre unha afirmación material dos estados financeiros, tentará obter máis evidencia de auditoría. Se o auditor non pode obtela, expresará unha opinión con excepcións ou denegará a opinión sobre as contas anuais. (NIA-ES 330; P27)

Documentación

46. Na documentación de auditoría o auditor incluírá: *(NIA-ES 330; P28)*
- a) as respostas globais fronte aos RIM valorados nos estados financeiros, e a natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores aplicados;
 - b) a conexión de ditos procedementos cos riscos valorados nas afirmacións; e
 - c) os resultados dos procedementos de auditoría, incluídas as conclusións cando estas non resulten claras.
47. Se o auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores sobre a eficacia operativa dos controis, na documentación de auditoría incluírá as conclusións alcanzadas sobre a confianza nos controis sobre os que se realizaron probas nunha auditoría anterior. *(NIA-ES 330; P29)*
48. A documentación de auditoría demostrará que os estados financeiros concordan ou foron conciliados cos rexistros contables que os sustentan. *(NIA-ES 330; P30)*
49. A forma e a extensión da documentación de auditoría dependen do xuízo profesional do auditor, e están influídas pola natureza, dimensión e complexidade da entidade e do seu control interno, a dispoñibilidade de información na entidade e a metodoloxía de auditoría, así como pola tecnoloxía utilizada na auditoría. *(NIA-ES 330; PA63)*

Anexo 1: Guía de aplicación - Probas de controis

(NIA-ES 330, parágrafos A20 a A41, e MFSC-1330 apartado 5)

1. Deseño e aplicación de probas de controis

As probas de controis realízanse só sobre aqueles controis que o auditor considerase **adecuadamente deseñados** para previr, ou para detectar e corrixir, unha incorrección material nunha afirmación. Se se utilizaron controis substancialmente diferentes en distintos momentos durante o período que se audita, cada un considérase de forma separada.

A realización de probas sobre a eficacia operativa dos controis non é o mesmo que a obtención de coñecemento e a **avaliación do seu deseño e implementación**. Non obstante, utilízanse os mesmos tipos de procedementos de auditoría. En consecuencia, é posible que o auditor decida que resulta eficiente probar a eficacia operativa dos controis ao mesmo tempo que se avalía o seu deseño e determínase se foron implementados.

Por outra banda, aínda que é posible que algúns procedementos de valoración do risco non fosen especificamente deseñados como probas de controis, poden, non obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa dos controis e, consecuentemente, ser utilizados como probas de controis. Por exemplo, os procedementos de valoración do risco poden incluír o seguinte:

- Indagacións sobre a utilización de orzamentos por parte da dirección.
- Observación das comparacións realizadas pola dirección entre os gastos orzados e reais.
- Inspección de informes relativos á investigación de desviacións entre as cantidades orzadas e reais.

Ditos procedementos de auditoría proporcionan coñecemento sobre o deseño das políticas orzamentarias da entidade e sobre a súa implementación, pero tamén poden proporcionar evidencia de auditoría sobre a eficacia das políticas de orzamentación para impedir ou detectar incorreccións materiais na clasificación de gastos.

Ademais, o auditor pode deseñar unha proba de controis que se realice ao mesmo tempo que unha proba de detalle sobre a mesma transacción. Aínda que o propósito dunha proba de controis difire do dunha proba de detalle, ambos poden cumprirse de forma simultánea mediante a realización dunha proba de controis e dunha proba de detalle sobre a mesma transacción, o que tamén se coñece como **proba de dobre propósito**. Por exemplo, o auditor pode deseñar e avaliar os resultados dunha proba que consista en examinar unha factura co fin de determinar se foi aprobada e de proporcionar evidencia de auditoría substantiva sobre unha transacción. Unha proba de dobre propósito deséñase e aválíase considerando cada propósito da proba de forma separada.

Nalgúns casos, pode resultar imposible para o auditor deseñar procedementos substantivos eficaces que, por si sós, proporcionen evidencia de auditoría suficiente e adecuada relativa ás afirmacións. Isto pode ocorrer cando unha entidade leva a cabo as súas actividades utilizando TI e non prepara ou conserva documentación das transaccións distinta á do sistema de TI. Nestes casos, a NIA-ES 330 require que o auditor realice probas sobre os controis relevantes.

2. Evidencia de auditoría e confianza prevista

Cando o enfoque adoptado consiste principalmente na realización de probas de controis, e especialmente cando non é posible ou factible a obtención de evidencia de auditoría suficiente e adecuada unicamente a partir de procedementos substantivos, pódese intentar conseguir un maior grao de seguridade sobre a eficacia operativa dos controis.

3. Outros procedementos de auditoría combinados coa indagación

A indagación, por si soa, non é suficiente para probar a eficacia operativa dos controis. Por conseguinte, aplícanse outros procedementos de auditoría xunto coa indagación. A este respecto, é posible que a indagación combinada coa inspección ou coa reexecución poida proporcionar un grao de seguridade maior que a combinación da indagación e a observación, posto que unha observación é pertinente só no momento en que se realiza.

A natureza dun determinado control inflúe no tipo de procedemento requirido para obter evidencia de auditoría sobre se dito control estivo funcionando eficazmente. Por exemplo, se existe documentación que pon de manifesto a eficacia operativa, o auditor pode decidir inspeccionala para obter evidencia de auditoría sobre dita eficacia.

Non obstante, no caso doutros controis é posible que non se dispoña de documentación ou que esta non sexa relevante. Por exemplo, é posible que non exista documentación sobre o funcionamento no caso dalgúns factores da contorna de control, tales como a asignación de autoridade e responsabilidade, ou dalgúns tipos de actividades de control, tales como as actividades de control realizadas mediante ordenador. Nestas circunstancias, a evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa pode obterse mediante indagación combinada con outros procedementos de auditoría, tales como a observación ou a utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

4. Extensión das probas de controis

Cando sexa necesaria evidencia de auditoría máis convincente con respecto á eficacia dun control, pode resultar adecuado ampliar a extensión das probas de control. Ademais do grao de confianza nos controis, entre os aspectos que o auditor pode considerar para determinar a extensión das probas de controis inclúense as seguintes:

- A frecuencia coa que a entidade levou a cabo o control durante o período.
- O tempo durante o período de auditoría no que o auditor confía na eficacia operativa do control.
- A porcentaxe esperada de desviación dun control.

- A relevancia e fiabilidade da evidencia de auditoría a obter con respecto á eficacia operativa do control relacionado coas afirmacións.
- A medida en que a evidencia de auditoría obtense a partir de probas doutros controis relacionados coa afirmación.

Debido á congruencia inherente ao procesamento mediante TI, poida que non sexa necesario ampliar a extensión das probas dos **controis automatizados**. Cabe supoñer que un control automatizado funcionará de maneira congruente salvo que se modifique o programa (incluíndo as táboas, os ficheiros ou outra información permanente utilizada polo programa). Unha vez que o auditor determina que un control automatizado está a funcionar segundo o previsto (o cal podería facerse cando se implementa inicialmente o control ou nalgunha outra data), pode considerar a posibilidade de realizar probas para determinar que o control continúa funcionando eficazmente. Estas probas poden incluír a determinación de que:

- non se realicen cambios no programa que non estean suxeitos aos correspondentes controis de cambios en programas;
- utilícese a versión autorizada do programa para procesar as transaccións;
- e outros controis xerais relevantes sexan eficaces.

Estas probas tamén poden incluír a determinación de que non se realizaron cambios nos programas, como pode ser o caso se a entidade utiliza paquetes estándar de aplicacións informáticas sen modificalos ou sen realizar o seu mantemento. Por exemplo, o auditor pode inspeccionar o rexistro de administración de seguridade das TI co fin de obter evidencia de auditoría de que non se produciu un acceso non autorizado durante o período.

5. Proba de controis indirectos

Nalgunhas circunstancias, pode ser necesario obter evidencia de auditoría que corrobore que os controis indirectos funcionan eficazmente. Por exemplo, cando o auditor decide realizar probas sobre a eficacia dunha revisión, levada a cabo por usuarios, dos informes de excepcións que detallan as vendas que superan os límites de crédito autorizados, dita revisión e o correspondente seguimento constitúen o control directamente relevante para o auditor. Os controis sobre a exactitude da información nos informes (por exemplo, os controis xerais das TI) considéranse controis "indirectos".

Debido á congruencia inherente ao procesamento mediante TI, a evidencia de auditoría sobre a implementación dun control de aplicación automatizado, cando se considera conxuntamente coa evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa dos controis xerais da entidade (especialmente dos controis de cambios), pode proporcionar tamén evidencia de auditoría substancial sobre a súa eficacia operativa.

6. Momento de realización das probas de controis. Período previsto de confianza

A evidencia de auditoría que se refire só a unha determinada data pode resultar suficiente para os fins do auditor. Por exemplo, cando se realizan probas sobre os controis relativos ao recuento físico de existencias da entidade ao peche do período. Se, pola contra, o auditor ten previsto confiar nun control ao longo dun período, resultan convenientes probas que poidan proporcionar evidencia de auditoría de que o control funcionou eficazmente en momentos relevantes de dito período. Ditas probas poden incluír probas sobre o seguimento dos controis por parte da entidade.

7. Utilización da evidencia de auditoría obtida durante un período intermedio

Entre os factores relevantes para a determinación da evidencia de auditoría adicional que é necesario obter sobre os controis que estiveron funcionando no período posterior a un período intermedio, inclúense:

- A significatividade dos riscos valorados de incorrección material nas afirmacións.
- Os controis específicos sobre os que se realizaron probas durante o período intermedio e os cambios significativos neles desde que foron probados, incluídos os cambios no sistema de información, nos procesos e no persoal.
- O grao en que se obtivo evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa de ditos controis.
- O período que resta ata o peche.
- A medida en que o auditor se propón reducir os procedementos substantivos posteriores sobre a base da súa confianza nos controis.
- A contorna de control.

Pode obterse evidencia de auditoría adicional, por exemplo, ampliando as probas de controis ao período que resta ata o peche ou probando o seguimento dos controis pola entidade.

8. Utilización da evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores

En certas circunstancias, a evidencia obtida en auditorías anteriores pode proporcionar evidencia de auditoría, sempre que o auditor realice procedementos de auditoría para establecer a súa continua relevancia. Por exemplo, ao realizar unha auditoría anterior, o auditor pode haber determinado que un control automatizado estaba a funcionar segundo o previsto. O auditor pode obter evidencia de auditoría para determinar se se realizaron cambios no control automatizado que afecten á continua eficacia do seu funcionamento, por exemplo, mediante indagacións ante a dirección e a inspección dos rexistros que indiquen os controis que se cambiaron. A análise da evidencia de auditoría sobre ditos cambios pode xustificar tanto o incremento como a redución da evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa dos controis que se prevexa ter que obter no período actual.

9. Controis que cambiaron desde auditorías anteriores

Os cambios poden afectar á relevancia da evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores ata o punto de que xa non

exista unha base para seguir confiando nela. Por exemplo, os cambios no sistema que permiten que este xere un novo informe para a entidade probablemente non afecten á relevancia da evidencia de auditoría dunha auditoría anterior. Con todo, dita relevancia si se ve afectada por un cambio que orixine diferenzas no modo en que se realizan a agregación ou o cálculo dos datos.

10. Controis que non cambiaron desde auditorías anteriores

A decisión do auditor sobre se pode confiar na evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores en relación con controis que:

- a) non cambiasen desde que foron probados por última vez; e
- b) non sexan controis que mitiguen un risco significativo,

depende do seu xuízo profesional. Así mesmo, o intervalo entre cada proba dos devanditos controis depende tamén do seu xuízo profesional, aínda que o apartado 29 de GPF-OCEX 1330 require que volvan probarse **polo menos unha vez cada tres anos**.

Polo xeral, canto maior sexa o risco de incorrección material, ou maior sexa a confianza nos controis, menor será, no seu caso, o intervalo entre comprobacións. Entre os factores que poden acurtar o intervalo entre probas dun control, ou dar lugar a que non se confíe na evidencia obtida en auditorías anteriores, inclúense os seguintes:

- Unha contorna de control deficiente.
- Un deficiente seguimento dos controis.
- Un elemento manual significativo nos controis relevantes.
- Cambios de persoal que afecten significativamente á aplicación do control.
- Circunstancias cambiantes que requiran modificacións no control.
- Controis xerais das TI deficientes.

Cando existe un número de controis respecto dos cales o auditor ten previsto confiar na evidencia de auditoría obtida en auditorías anteriores, a realización de probas sobre algúns deles en cada auditoría proporciona información que corrobora a continua eficacia da contorna de control. Isto contribúe á decisión do auditor sobre se é adecuado confiar na evidencia obtida en auditorías anteriores.

11. Avaliación da eficacia operativa dos controis

Unha incorrección material detectada polos procedementos do auditor é un indicador importante da existencia dunha deficiencia significativa no control interno.

O concepto de eficacia no funcionamento dos controis admite que poidan producirse algunhas desviacións na forma en que a entidade aplica os controis. As desviacións con respecto aos controis prescritos poden deberse a factores tales como cambios no persoal clave, fluctuacións estacionais significativas no volume de transaccións e erro humano. A porcentaxe de desviación detectada, en especial se se compara coa porcentaxe esperada, pode indicar que non se pode confiar no control para reducir o risco nas afirmacións ata o nivel valorado polo auditor.

Anexo 2: Guía de aplicación - Procedementos substantivos

(NIA 330-ES, parágrafos A42 a A54 e MFSC-1330 apartado 6)

1. Introducción

Os procedementos substantivos son os procedementos de auditoría deseñados para detectar incorreccións materiais nas afirmacións. Comprenden:

- probas de detalle (de tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar); e
- procedementos analíticos substantivos.

O auditor debe deseñar e aplicar procedementos substantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiais, con independencia dos riscos valorados de incorrección material. Este requirimento reflicte os seguintes feitos:

- a) a valoración do risco polo auditor supón o exercicio dun xuízo, polo que é posible que non identifique todos os riscos de incorrección material; e
- b) existen limitacións inherentes ao control interno, incluída o seu posible elusión pola dirección.

2. Natureza e extensión dos procedementos substantivos

Dependendo das circunstancias, o auditor pode determinar que:

- Para reducir o risco de auditoría a un nivel aceptablemente baixo é suficiente aplicar só procedementos analíticos substantivos. Por exemplo, cando a valoración do risco polo auditor susténtese en evidencia de auditoría procedente de probas de controis.
- Só son adecuadas as probas de detalle.
- Unha combinación de procedementos analíticos substantivos e de probas de detalle é a mellor resposta aos riscos valorados.

Os procedementos analíticos substantivos son xeralmente máis adecuados no caso de grandes volumes de transaccións que tenden a ser previsibles no tempo. A NIA-ES 520 establece requirimentos e proporciona orientacións para a aplicación de procedementos analíticos durante unha auditoría.

A natureza do risco e da afirmación é relevante para o deseño das probas de detalle. Por exemplo, as probas de detalle relacionadas coa afirmación de existencia ou de ocorrencia poden implicar que se realice unha selección entre as partidas que integran unha cantidade incluída nos estados financeiros e que se obteña a correspondente evidencia de auditoría. Pola súa banda, as probas de detalle relacionadas coa afirmación de integridade poden implicar que se realice unha selección entre as partidas que se espere que estean incluídas na cantidade correspondente dos estados financeiros e que se investigue se efectivamente están incluídas.

Dado que a valoración do risco de incorrección material ten en conta o control interno, cando os resultados das probas de controis son insatisfactorios pode resultar necesario incrementar a extensión dos procedementos substantivos. Con todo, incrementar a extensión dun procedemento de auditoría só é adecuado se o procedemento en si é relevante en relación co risco específico.

Ao deseñar as probas de detalle, habitualmente a extensión das probas considérase en termos do tamaño da mostra. Con todo, tamén son relevantes outras cuestións, incluíndo se é máis eficaz utilizar outros medios selectivos de realización de probas. Véxase apartado 10 da NIA-ES 500.

3. Consideración de se deben aplicarse procedementos de confirmación externa

O auditor considerará se deben aplicarse procedementos de confirmación externa a modo de procedementos substantivos de auditoría.

Os procedementos de confirmación externa a miúdo son relevantes cando se refiren a afirmacións asociadas a saldos contables e aos seus elementos, pero non hai motivo para que se restrinxan a estas partidas. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmación externa dos termos de acordos, de contratos ou de transaccións entre unha entidade e outras partes. Os procedementos de confirmación externa tamén se poden aplicar para obter evidencia de auditoría sobre a ausencia de certas condicións. Por exemplo, a solicitude pode especificamente tratar de obter confirmación de que non existen "acordos paralelos" que poidan ser relevantes para a afirmación sobre o corte de operacións relativo aos ingresos da entidade.

Outros casos nos que os procedementos de confirmación externa poden proporcionar evidencia de auditoría relevante como resposta aos riscos valorados de incorrección material poden ser os seguintes:

- Saldos bancarios e outra información relevante das relacións con bancos.
- Saldos e termos das contas para cobrar.
- Existencias mantidas por terceiros.
- Títulos de propiedade que obren en poder de avogados ou asesores financeiros para a súa custodia ou como garantía.
- Investimentos custodiados por terceiros, ou compradas a axentes bolsistas pero non entregadas na data do balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluídas as correspondentes condicións de pago e cláusulas restritivas.
- Saldos e termos das contas para pagar.
- Obrigas pendentes con outras institucións públicas (Axencia Tributaria, Tesourería da SS)
- Subvencións e outras axudas recibidas/concedidas de/a outros entes.
- Asuntos xudiciais xestionados por asesores xurídicos externos.

Aínda que as confirmacións externas poden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmacións, existen algunhas outras con respecto ás cales as confirmacións externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por exemplo, as confirmacións externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre a cobrabilidade de saldos de contas a cobrar que sobre a súa existencia.

O auditor pode determinar que os procedementos de confirmación externa aplicados cunha finalidade constitúen unha oportunidade para obter evidencia de auditoría sobre outras cuestións. Por exemplo, as solicitudes de confirmación de saldos bancarios a miúdo inclúen a solicitude de información relevante para outras afirmacións dos estados financeiros. Estas consideracións poden influír na decisión do auditor acerca da conveniencia de aplicar ou non procedementos de confirmación externa.

Entre os factores que poden axudar ao auditor para determinar se os procedementos de confirmación externa deben realizarse como procedementos substantivos de auditoría inclúense:

- O coñecemento que ten a parte confirmante da materia obxecto de confirmación: é probable que as respostas sexan máis fiables se proveñen dunha persoa que ten o coñecemento necesario da información que é obxecto de confirmación.
- A capacidade ou a boa vontade da parte confirmante para responder -por exemplo, é posible que a parte confirmante:
 - non queira asumir a responsabilidade de responder a unha solicitude de confirmación;
 - considere que a resposta é demasiado custosa en tempo ou en diñeiro;
 - teña reservas acerca da responsabilidade legal potencial que se orixine ao responder;
 - contabilice as transaccións noutra moeda; ou
 - opere nunha contorna no que responder a solicitudes de confirmación non sexa un aspecto significativo das operacións do día a día.

Nestas situacións, as partes confirmantes poden non responder, facelo de maneira informal ou tentar restrinxir a confianza que se pon na resposta.

A obxectividade da parte confirmante: se a parte confirmante é unha parte vinculada á entidade, as respostas ás solicitudes de confirmación poden ser menos fiables.

4. Procedementos substantivos relacionados co proceso de peche dos estados financeiros

Os procedementos substantivos do auditor incluírán os seguintes procedementos de auditoría relacionados co proceso de peche dos estados financeiros:

- a) comprobación da concordancia ou conciliación dos estados financeiros cos rexistros contables dos que se obteñen, e
- b) exame dos asentos do libro diario e doutros axustes materiais realizados durante o proceso de preparación dos estados financeiros.

A natureza e tamén a extensión do exame realizado polo auditor dos asentos do libro diario e doutros axustes dependen da natureza e complexidade do proceso de información financeira da entidade e dos riscos de incorrección material relacionados.

5. Procedementos substantivos que responden a riscos significativos

Se o auditor determinou que un risco valorado de incorrección material nas afirmacións é un risco significativo, aplicará os procedementos substantivos que respondan de forma específica a dito risco. Cando a forma de enfocar un risco significativo consista unicamente en procedementos substantivos, devanditos procedementos incluírán probas de detalle.

A NIA-ES 330 require que o auditor realice procedementos substantivos que respondan de forma específica a riscos que o auditor determinou que son significativos. A evidencia de auditoría en forma de confirmacións externas recibidas directamente polo auditor de partes confirmantes adecuadas pódelle facilitar a obtención de evidencia de auditoría co alto nivel de fiabilidade requirido para responder os riscos significativos de incorrección material, xa sexa debida a fraude ou erro. Por exemplo, se o auditor identifica que a dirección é obxecto de presións para cumprir as expectativas de beneficios, pode haber un risco de que esta sobrevalore as vendas mediante o recoñecemento inadecuado de ingresos relacionados con acordos de vendas cuxas condicións non permiten o recoñecemento dos ingresos ou mediante a facturación de vendas antes do seu envío. Nestas circunstancias, o auditor pode, por exemplo, deseñar procedementos de confirmación externa non só para confirmar cantidades pendentes, senón tamén para confirmar os detalles dos acordos de vendas, incluíndo datas, calquera dereito de devolución e condicións de entrega. Ademais, o auditor pode considerar eficaz complementar devanditos procedementos de confirmación externa con indagacións entre o persoal non financeiro da entidade, sobre calquera cambio nos acordos de vendas e nas condicións de entrega.

6. Momento de realización dos procedementos substantivos

Se os procedementos substantivos aplícanse nunha data intermedia, o auditor cubrirá o período restante mediante a aplicación de:

- (a). procedementos substantivos, combinados con probas de controis para o período que resta, ou
- (b). se o auditor determina que resulta suficiente, unicamente procedementos substantivos adicionais, que proporcionen unha base razoable para facer extensivas as conclusións da auditoría desde a data intermedia ata o peche do período.

Na maioría dos casos, a evidencia de auditoría que proveña de procedementos substantivos dunha auditoría anterior proporciona pouca ou ningunha evidencia de auditoría para o período actual. Non obstante, existen excepcións, por exemplo, unha opinión xurídica obtida nunha auditoría anterior e relacionada coa estrutura dunha titularidade na que non se produciron cambios pode ser relevante no período actual. Nestes casos, pode ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedementos substantivos dunha auditoría anterior sempre que dita evidencia e a cuestión á que se refira non cambiasen esencialmente e aplicáronse procedementos de auditoría no período actual para establecer que continúa sendo relevante.