



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**

Trabajo Fin de Grado

**Grado en Administración y Dirección de
Empresas**

**La evidencia de la auditoria y el
muestreo como herramienta**

Presentado por:

Lucía Hernández Marcos

Tutelado por:

Sofía Ramos Sánchez

Valladolid, 18 de Julio de 2025

RESUMEN

Este Trabajo Fin de Grado estudia como la auditoría de cuentas, basada en la obtención de evidencia fiable y en la aplicación de técnicas de muestreo, garantiza la calidad y veracidad de los estados financieros. Se profundiza en los tipos y procedimientos de recopilación y evaluación de la evidencia, así como en analizar las metodologías de muestreo que permiten optimizar recursos sin sacrificar la suficiencia ni la adecuación de los resultados. Además, explica cómo reforzar la documentación y el juicio profesional del auditor. La estructura se organiza en tres bloques: contexto normativo, procedimientos de evidencia y las técnicas de muestreo aplicadas a la práctica profesional.

Palabras clave: Auditoría de cuentas, evidencia de auditoría, técnicas de muestreo, Normas Internacionales de auditoría.

Códigos JEL: Auditoría (M42), Contabilidad (M41), Métodos de recopilación de datos (C80), Métodos de muestreo y criterios de diseño estadístico (C83)

ABSTRACT

This work examines how financial statement auditing—grounded in the gathering of reliable evidence and the application of sampling techniques—ensures the quality and accuracy of financial reports. It delves into the various types of evidence and the procedures for collecting and evaluating it, as well as analyzes the sampling methodologies that enable resource optimization without compromising the sufficiency or appropriateness of the results. In addition, it explains how to strengthen the auditor's documentation and professional judgment. The structure is organized into three sections: the regulatory framework, evidence procedures, and the sampling techniques applied in professional practice.

Keywords: Audit of financial statements, audit evidence, sampling techniques, International Standards on Auditing (ISA)

JEL Code: Auditing (M42), Accounting (M41), Data Collection Methods (C80), Sampling Methods and Statistical Design Criteria (C83)

ÍNDICE DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN	1
2.	METODOLOGÍA	1
3.	MARCO TEORICO	2
3.1.	Concepto de auditoría	2
3.2.	Tipos de auditoría	3
3.3.	Normas internacionales de auditoría	4
3.4.	El objetivo del auditor.....	7
4.	LA EVIDENCIA DE LA AUDITORÍA	8
4.1.	Definición y características de la evidencia de auditoría.....	8
4.2.	Tipos de evidencia	9
4.3.	Procedimientos de auditoría	11
4.4.	Documentación y conservación de la evidencia.....	12
5.	MATERIALIDAD Y RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL	13
5.1.	Materialidad y niveles.....	13
5.1.1.	Materialidad Global	14
5.1.2.	Materialidad de ejecución “performance materiality”	15
5.1.3.	Umbral de trivialidad “clearly trivial”	15
5.2.	Riesgos de incorrección material.....	17
5.2.1.	Riesgo Inherente.....	17
5.2.2.	Riesgo de control	17
5.2.3.	Riesgo de detección.....	17
5.3.	Valoración del riesgo de control	18
6.	PROGRAMA DE AUDITORÍA	18
6.1.	Diseño del plan de pruebas	18

6.2.	Pruebas de control.....	19
6.3.	Procedimientos sustantivos.....	20
6.3.1.	Pruebas de detalle	21
6.3.2.	Procedimientos analíticos.....	22
6.3.3.	Muestreo	24
7.	MUESTREO EN AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA.....	24
7.1.	Fases del muestreo	24
7.1.1.	Diseño de la muestra	24
7.1.2.	Tamaño de la muestra	25
7.2.	Muestreo estadístico	26
7.2.1.	Muestreo aleatorio	26
7.2.2.	Muestreo sistemático	27
7.2.3.	Muestreo estratificado	27
7.2.4.	Muestreo de unidades monetarias	29
7.3.	Hechos posteriores	30
8.	CONCLUSIÓN.....	32
9.	BIBLIOGRAFÍA	33

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Límites aplicables a la obligación de auditoría	3
TABLA: 3.3. Estructura NIA.....	5
TABLA: 5.1. Base de cálculo materialidad	14
TABLA: 5.2. Puntos de referencia cálculo materialidad	16
TABLA: 5.3. Determinación materialidad.....	16
TABLA: 6.1. Cotejo asiento de apertura	19
TABLA:6.2. Ate nóminas.....	21
TABLA:6.3. Cotejo servicios exteriores	22
TABLA: 6.4.: Analítica final	23
TABLA: 6.3. Servicios exteriores.....	30

1. INTRODUCCIÓN

El creciente compromiso de las empresas con la transparencia y fiabilidad de la información financiera ha puesto en relieve el papel fundamental de la auditoría de cuentas como mecanismo de garantía de calidad y veracidad de los estados financieros

En este contexto, la evidencia de auditoría y el muestreo se eligen como instrumentos esenciales para que el auditor alcance un nivel razonable de seguridad sobre la ausencia de incorrecciones materiales.

El objetivo principal es analizar los conceptos, tipos y procedimientos asociados a la obtención de la evidencia, así como estudiar el muestreo como herramienta, tanto estadístico como no estadístico, que permite optimizar el esfuerzo de auditoría sin comprometer la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida. Para ello, se realizará un recorrido teórico sobre el marco normativo vigente en España y se examinarán las diferentes técnicas de muestreo aplicadas al ámbito de auditoría.

El trabajo se estructura en tres bloques, primero el marco normativo donde se pone en contexto de lo que se tratará el resto del trabajo; segundo, la evidencia de la auditoría y sus procedimientos que desarrollará de lo que tratará en su totalidad y finalmente, el muestreo como herramienta.

2. METODOLOGÍA

Para alcanzar estos fines, se empleará una metodología basada en revisión bibliográfica de fuentes primarias (normativas, guías técnicas y manuales profesionales) y secundarias, completada con el análisis de ejemplos prácticos extraídos de la práctica profesional. Esta aproximación teórico-práctica permite asegurar un tratamiento riguroso y actualizado del tema a tratar y ofrecer una visión crítica sobre la aplicación de los procedimientos de evidencia y muestreo en auditorías reales.

3. MARCO TEORICO

3.1. Concepto de auditoría

Como punto de partida, y antes de entrar a exponer la fase relativa a la evidencia de auditoría, es fundamental conocer el concepto y la finalidad del proceso de auditoría. La auditoría de cuentas es un proceso técnico, sistemático y estructurado, cuya finalidad es la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera aplicable.

Este proceso tiene por objeto la emisión de un informe profesional e independiente sobre la fiabilidad y veracidad de dichos documentos, el cual puede tener efectos frente a terceros, tal y como se recoge en el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El trabajo de auditoría es realizado por auditores de cuentas debidamente inscritos en el Registro Oficial de Auditores de cuentas (ROAC), deben aplicar un juicio crítico y ajustarse a lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las cuales proporcionan el marco técnico necesario para llevar a cabo su labor de forma rigurosa, objetiva e independiente.

El objetivo principal de la auditoría es, por tanto, emitir un informe en el que se exponga una opinión técnica fundamentada sobre si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales, ya sea por error o fraude. Este informe resulta clave para la toma de decisiones de usuarios externos como pueden ser: inversores, entidades financieras, organismos reguladores o acreedores.

Además, entre los objetivos específicos de la auditoría destacan:

- Incrementar la fiabilidad y transparencia de la información financiera publicada por las empresas
- Detectar y prevenir errores o irregularidades que puedan afectar a la imagen fiel de las cuentas.
- Verificar el cumplimiento normativo contable y legal de la entidad auditada.
- Evaluar, en ciertos casos, aspectos del sistema de control interno.

- Promover una mayor confianza del mercado en las organizaciones auditadas

3.2. Tipos de auditoría

Desde una perspectiva jurídica, la auditoría de cuentas puede clasificarse en obligatoria o voluntaria en función de si está legalmente impuesta o responde a una decisión propia de la entidad auditada.

La auditoría voluntaria es aquella que viene exigida por la normativa legal, sino que se lleva a cabo por decisión de los órganos de gobierno de la sociedad. Esta modalidad es habitual en pequeñas y medianas empresas, así como entidades en proceso de crecimiento que quieren fortalecer su posición en el mercado.

Uno de los principales motivos por los cuales una sociedad opta por realizar una auditoría voluntaria es la necesidad de ofrecer información financiera de calidad, transparente y fiable para reforzar la confianza de los distintos grupos de interés: accionistas, clientes, entidades financieras o potenciales inversores.

En cambio, la auditoría obligatoria debe realizarse cuando la entidad supere determinados umbrales financieros o estructurales, establecidos en la legislación mercantil. Según el artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), estarán obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría aquellas sociedades que, durante dos ejercicios consecutivos, superen al menos dos de las siguientes tres condiciones recogidas en la tabla 3.1.:

Tabla 3.1. Límites aplicables a la obligación de auditoría

Criterio	Umbral
Total de las partidas del activo no supere:	2.850.000 €
Importe neto de su cifra anual de negocios no supere:	5.700.000 €
Número medio de empleados durante el ejercicio no supere:	50

Fuente: Elaboración propia

No obstante, incluso en aquellos casos en los que no se superen los umbrales anteriores, existen supuestos adicionales que imponen la auditoría obligatoria, recogidos en el apartado 2 del artículo 1 del TRLAC, así como en otras normas complementarias. Entre ellos destacan:

- Entidades que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- Sociedades que emitan obligaciones en oferta pública.
- Empresas cuya actividad se centre en la intermediación financiera.
- Entidades cuyo objeto social esté relacionado con actividades sujetas a la Ley de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.
- Sociedades que reciban subvenciones o ayudas públicas, estatales o europeas, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros.
- Entidades que durante un ejercicio económico hayan celebrado contratos con el sector público por importe acumulado superior a 600.000 euros, representando estos más del 50% de su cifra neta de negocios.
- Cualquier sociedad cuyos socios representen al menos el 5% del capital social y soliciten una auditoría al Registro Mercantil cumpliendo ciertas condiciones.

Este marco legal asegura que la auditoría se lleve a cabo en aquellas entidades donde la transparencia financiera es crucial para mantener la confianza pública o para una gestión adecuada de los recursos. Además, estas disposiciones amplían el alcance de la auditoría en sectores clave, fortaleciendo la supervisión y el control externo.

3.3. Normas internacionales de auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son un conjunto de principios y directrices técnicas formuladas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), un órgano de la International Federation of Accountants (IFAC). Estas normas establecen los requisitos y procedimientos que los auditores deben seguir, con el objetivo de asegurar la calidad, fiabilidad y consistencia en los informes de auditoría a nivel mundial. Al ser adoptadas por muchos países, las NIA garantizan que los procedimientos de auditoría sean rigurosos y comparables entre distintas jurisdicciones, lo que facilita la transparencia y la confianza en los estados financieros auditados.

Sin embargo, las NIA no han existido siempre, surgen en la década de 1970, ante la creciente globalización económica y la necesidad de establecer unos estándares comunes con el objetivo de unificar y profesionalizar la práctica contable y de auditoría.

Su adopción internacional se aceleró tras el escándalo contable ocurrido en el caso de la energética Enron, que ejercieron presión para encubrir sus fraudes financieros ante la firma auditora Arthur Andersen, que evidenciaron la falta de rigor y control en los sistemas de información financiera y el papel crítico que juegan los auditores como garantes de la transparencia. A raíz de ello, múltiples organismos internacionales, incluida la Unión Europea, promovieron la adopción obligatoria de las NIA para reforzar la confianza del mercado. Las normas están estructuradas de forma lógica en torno a las fases del trabajo del auditor: planificación, evaluación de riesgos, obtención de evidencia, análisis y comunicación de resultados se recogen en la tabla 3.3.:

TABLA: 3.3. Estructura NIA

FASE DE AUDITORÍA	NIA	CONTENIDO
Principios y responsabilidades globales	NIA 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265	Objetivos generales, acuerdo de términos, control de calidad, documentación, fraude, leyes, comunicación con el gobierno corporativo.
Planificación, riesgos y respuestas	NIA 300, 315, 320, 330, 402, 450	Planificación de la auditoría, identificación de riesgos, importancia relativa, respuestas del auditor, entidades con servicios externos.
Evidencia de auditoría	NIA 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580	Procedimientos de obtención de evidencia, muestreo, estimaciones, hechos posteriores, confirmaciones, declaraciones escritas.
Uso del trabajo de otros	NIA 600, 610, 620	Uso del trabajo de auditores de grupo, auditores internos y expertos independientes.
Conclusiones e informe de auditoría	NIA 700, 705, 706, 710, 720	Formación de la opinión, modificaciones al informe, párrafos de énfasis, cifras comparativas, otra información.

Consideraciones especiales	NIA 800, 805, 810, NICC 1	Auditorías con marcos especiales, estados financieros individuales, resúmenes e informes sobre control de calidad en firmas auditoras.
----------------------------	------------------------------	--

Fuente: Elaboración propia a partir de datos International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

En España, las NIA han sido adoptadas oficialmente mediante la publicación de las NIA-ES, versión adaptada al marco legal nacional por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), a través de la Resolución de 15 de octubre de 2013. Esta adaptación supone la incorporación de las NIA al ordenamiento jurídico español respetando su contenido sustancial, pero introduciendo ciertos matices formales y terminológicos que facilitan su aplicación en el contexto nacional. Con ello, se reemplazaron progresivamente las antiguas Normas Técnicas de Auditoría (NTA), armonizando la práctica profesional en España con los estándares internacionales, y reforzando así la calidad, la transparencia y la comparabilidad de los informes emitidos por los auditores. Este marco normativo se ve además complementado por la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, y el Reglamento que la desarrolla (Real Decreto 2/2021), que imponen un cumplimiento riguroso de las normas y principios éticos que rigen la actuación del auditor. La correcta aplicación de las NIA-ES proporciona no solo respaldo técnico y legal, sino también una guía clara sobre cómo actuar con diligencia profesional ante situaciones complejas, manteniendo la independencia, el escepticismo profesional y la objetividad que exige la auditoría moderna. Así, el conjunto normativo constituido por las NIA y su adaptación nacional representa un pilar fundamental en la configuración de un sistema de auditoría transparente, sólido y alineado con los estándares internacionales más exigentes.

3.4. El objetivo del auditor

El papel principal del auditor es proporcionar una opinión independiente sobre los estados financieros de una entidad, asegurando en todos los aspectos materiales, una imagen fiel de la situación económica conforme a el marco normativo contable aplicado. Para cumplir con este objetivo, el auditor realiza una serie de procedimientos siguiendo los principios establecidos en las NIA.

- Obtener seguridad razonable sobre la información Financiera, no significa certeza absoluta, ya que existe el riesgo de no detectar errores materiales. Lo que nos refleja la NIA 200 es que el auditor debe seguir unos procedimientos adecuados que le permita obtener la evidencia suficiente y dar una opinión confiable.
- Evaluación de los riesgos de auditoría, la NIA 315 nos indica la Identificación y evaluación de los riesgos de errores materiales mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, el auditor una vez comprendido la entidad y su entorno debe incluir unos controles internos, para identificar y evaluar los riesgos de errores materiales en los estados financieros. Esta evaluación es esencial para planificar la auditoría de manera eficaz.
- Obtención de Evidencia suficiente y adecuada, para que el auditor pueda formar su opinión debe aplicar correctamente la NIA 500 – Evidencia de la auditoría. Esto se logra mediante la aplicación de procedimientos específicos y herramientas de muestreo como inspecciones, observaciones, confirmaciones de saldos y pruebas sustantivas

El auditor debe asegurarse de que la evidencia recopilada sea relevante y confiable para que le permita tener un adecuado “juicio del auditor”

- Informe del auditor en la NIA 700 nos describe como debe estructurarse correctamente. En este informe la labor del auditor, correctamente inscrito en el ROAC, es emitir su opinión sobre si los estados financieros de la entidad auditada presentan una imagen fiel de la situación financiera.

Las posibles opiniones del auditor incluyen:

- Informe sin salvedades: Cuando los estados financieros siguen correctamente los principios contables

- Informe con salvedades: Cuando existen ciertos errores materiales, pero son no significativos
 - Informe con opinión desfavorable: Estados financieros no presentan imagen fiel
 - Informe con opinión denegadas: Existe una limitación al alcance del trabajo del auditor y esto no le ha permitido obtener evidencia suficiente para emitir un juicio sobre las cuentas anuales.
- Independencia y objetividad, se subraya la importancia de que el auditor cumpla ambos requisitos. Según la NIA 220 – Control de calidad de la auditoría de estados financieros, el auditor debe evitar cualquier conflicto de interés y mantenerse imparcial durante todo el proceso, garantizando la calidad y la fiabilidad de la opinión emitida.

4. LA EVIDENCIA DE LA AUDITORÍA

4.1. Definición y características de la evidencia de auditoría.

La evidencia de la auditoría constituye la base sobre la que se sustenta la opinión del auditor respecto a la revisión de los estados financieros de una entidad. Su obtención y análisis son fundamentales para proporcionar un grado razonable de seguridad, que permita al auditor emitir conclusiones válidas.

Para poder comprender que se entiende por evidencia de auditoría, es fundamental apoyarse en la normativa que regula el trabajo del auditor. La Norma Internacional de Auditoría NIA-ES 500 (ICAC, 2013), define la evidencia de la auditoría como la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión. “Incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.”

Para que la evidencia sea válida, debe ser suficiente y adecuada teniendo en cuenta las circunstancias de la auditoría.

La suficiencia es una medida cuantitativa, es decir, hace referencia a la cantidad de evidencia que el auditor necesita obtener para respaldar sus conclusiones. Esta cantidad

varía en función de dos factores, el riesgo de incorrección material y la calidad de la evidencia disponible.

Por otra parte, la adecuación hace referencia a su la calidad y se valora en función de dos atributos fundamentales: la relevancia y la fiabilidad.

- **Relevancia:** la información obtenida debe estar directamente relacionada con los objetivos del procedimiento de auditoría. Es decir, debe aportar información útil para la identificación de errores o desviaciones significativas respecto a los criterios aplicables.
- **Fiabilidad:** se refiere al grado de confianza que el auditor puede depositar en la evidencia obtenida. Depende de factores como la fuente, el método de obtención y el entorno de control interno de la entidad. En general, una evidencia fiable se considera libre de errores materiales y sesgos.

Aunque la evidencia recopilada proporciona una base sólida respaldando el juicio del auditor, su grado de certeza no es absoluto, ya que el proceso de auditoría este sujeto a restricciones inherentes, entre ellas el uso de técnicas de muestreo y el riesgo de fraude intencionado.

4.2. Tipos de evidencia

La procedencia de la información empleada por el auditor representa un aspecto determinante para valorar su fiabilidad. Las Normas Internacionales de Auditoría no establecen una clasificación cerrada, numerosos autores y organismos profesionales coinciden en distinguir las fuentes de la evidencia en tres grupos: Evidencia obtenida de terceros, evidencia generada internamente por la entidad y evidencia obtenida directamente por el auditor. Esta clasificación permite abordar el análisis correctamente entre el origen de la información y el tipo de afirmación que se pretende verificar. La fiabilidad de estas fuentes no es absoluta ni uniforme, ya que depende de factores como el grado de independencia del emisor, la naturaleza del procedimiento aplicado y la solidez del entorno de control interno de la entidad. (ICJCE,2022)

- Evidencia obtenida de terceros:

La evidencia que procede de fuentes ajenas a la entidad auditada y, por tanto, son consideradas más objetivas y fiables debido a su independencia. Entre ellas se encuentran las confirmaciones de saldos bancarios, respuestas de clientes y proveedores o la información obtenida de registros públicos. Uno de los procedimientos más utilizados en este ámbito es la circularización de saldos, regulada por la NIA 505, es una de las formas más habituales de obtener evidencia externa. (ICJE,2022)

- Evidencia generada por la entidad:

La evidencia interna es aquella que se origina dentro de la entidad auditada. Comprende los registros contables, documentos internos, informes financieros, actas y el resto de información producida dentro de la empresa.

La fiabilidad de esta fuente está condicionada por el entorno de control interno, las empresas con sistemas débiles o con errores anteriores pueden comprometer la integridad de la información, obligando a el auditor a contrastar esta fuente con evidencia de mayor independencia.

- Evidencia generada por el auditor

Este tipo de evidencia corresponde a la información que el auditor obtiene directamente como resultado de procedimientos aplicados como la observación de procesos, la ejecución de cálculos o la realización de pruebas analíticas. Resulta especialmente útil para corroborar datos aportados por la entidad o bien investigar inconsistencias detectadas en el proceso. Dado que el auditor es el encargado de su obtención, esta fuente suele tener un alto grado de fiabilidad cuando se lleva a cabo con independencia y bajo las condiciones adecuadas.

En la práctica el auditor debe combinar adecuadamente las fuentes para respaldar su juicio profesional, teniendo en cuenta el tipo de afirmación evaluada, el riesgo identificado y la calidad del sistema de control de la empresa. (ICAC,2014)

4.3. Procedimientos de auditoría

La NIA-ES 500 establece seis procedimientos diseñados para portar un tipo específico de evidencia desde la comprobación física hasta el análisis de datos, adaptándose a los objetivos de cada área auditada.

- Inspección

Examen físico de activos o revisión detallada de documentos y registros contables para verificar su existencia, propiedad y validez de transacciones que figuran en los estados financieros. Recurrimos a este procedimiento al auditar inventarios, donde el auditor coteja las cantidades y el estado de los bienes con las anotaciones contables.

La inspección aporta evidencia directa y resulta útil para detectar errores de registro, deterioros no contabilizados o manipulaciones físicas.

- Observación

Implica presenciar en tiempo real la ejecución de procesos o controles internos “walkthroughs” centrándose en el método y forma en la que se llevan a cabo las actividades de la entidad.

La observación tiene como objetivo evaluar la eficacia operativa y detectar las posibles deficiencias en la aplicación de procedimientos antes de la revisión de resultados.

- Indagación

Búsqueda de información mediante preguntas dirigidas a la dirección, personal o terceros relevantes para poder obtener aclaraciones sobre procedimientos de control, estimaciones contables o variaciones significativas entre periodos cortos.

Su eficacia depende del conocimiento y posición del interlocutor sobre los asuntos (Messier, Glover & Prawitt, 2019)

- Confirmación externa

Consiste en solicitar a terceros independientes la confirmación de saldos y transacciones contables. Además, permite al auditor obtener información sobre modificaciones contractuales.

Esta técnica aporta evidencia altamente fiable y objetiva debido a que obtienen la información directamente de la fuente original reduciendo de esta manera el riesgo de errores.

- Procedimientos analíticos

Análisis de relaciones entre datos financieros o no financieros (ratios, tendencias, comparaciones interperiodo), con el fin de detectar variaciones significativas que puedan revelar incorrecciones materiales poniendo el foco en las áreas de mayor riesgo. (NIA- ES 500; ICJCE,2022)

- Reejecución

Repetición independiente de procedimientos o controles que fueron realizados por la entidad, como amortizaciones, devengos de intereses o conciliaciones bancarias con el fin de corroborar la integridad de los resultados obtenidos

Los procedimientos deben diseñarse teniendo en cuenta los riesgos identificados, umbral de materialidad y la solidez del control interno para sustentar forma razonable la opinión de auditoría.

4.4. Documentación y conservación de la evidencia

La documentación constituye el soporte técnico que permite al auditor respaldar las conclusiones obtenidas conforme a las Normas internacionales de Auditoría. No solo proporciona la evidencia del uso adecuado de los procedimientos, sino que también garantiza coherencia, transparencia y trazabilidad del proceso en su conjunto.

Conforme a lo establecido por la NIA- ES 230, el auditor debe elaborar un archivo de auditoría de auditoría que incluya un registro claro y completo de todas las acciones desarrolladas, de la evidencia obtenida y de los juicios profesionales ejercidos. Dicha documentación cumple una función esencial como soporte técnico verificable ante revisiones internas, inspecciones externas o incluso procedimientos legales posteriores al cierre del informe (ICJCE)

Este archivo puede incluir papeles de trabajo entre otros documentos tanto en formato físico como digital.

La conservación de esta documentación responde también a la NIA -ES 230 la cual nos indica que el archivo debe mantenerse durante un plazo mínimo de cinco años desde la fecha del informe de auditoría, con el objetivo de asegurar su disponibilidad para futuras revisiones de papeles o auditorías de calidad. Durante ese periodo el auditor debe asegurar la integridad, confidencialidad y disponibilidad de la documentación archivada.

Por otra parte, una adecuada organización y referenciación de los documentos contenidos en el archivo permite establecer una relación entre las pruebas realizadas, partidas financieras examinadas y conclusiones extraídas. Esta estructura no solo facilita la revisión del trabajo a otros profesionales, sino que fortalece la calidad y la fiabilidad del trabajo.

5. MATERIALIDAD Y RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

5.1. Materialidad y niveles

La materialidad o importancia relativa se define como el umbral a partir de cual una incorrección u omisión de información que individualmente o de forma acumulada, puede influir en las decisiones de los estados financieros analizados. Junto al riesgo de auditoría la importancia relativa debe tenerse en cuenta durante todo el proceso de auditoría y se aplica especialmente en tres momentos clave:

- Identificación y valoración de riesgos de incorrección material, centrandó el trabajo donde las distorsiones pueden ser relevantes
- Determinación de la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos, ajustándolas al nivel de materialidad establecido.
- Evaluación de incorrecciones no corregidas. Facilita el juicio sobre si las desviaciones pendientes podrían modificar la opinión final.

Desde el punto de vista teórico, la materialidad integra dos criterios:

- Criterios Cuantitativos: se basan en magnitudes extraída de los estados financieros de la entidad auditada. El auditor fija aplicando a las bases una materialidad numérica.

- Criterios Cualitativos: hacen referencia a aquellas partidas que puedan convertir en material, en opinión del auditor una diferencia inferior al umbral numérico

Integrando ambos criterios, el auditor define un umbral de materialidad que representa un equilibrio evitando la realización de procedimientos excesivos y garantizando que los errores significativos sean identificados. (ICAC,2014)

La NIA- ES 320 distingue tres niveles operativos de materialidad que de forma gradual incrementan el detalle y el enfoque de trabajo en las fases de planificación, ejecución y conclusión del encargo

5.1.1. Materialidad Global

La materialidad global es la cifra de referencia relativa para los estados financieros que determina el importe máximo de incorrecciones que se considera aceptable sin que la imagen de la entidad se vea afectada. Para determinarla el auditor selecciona el benchmark más representativa en función del tamaño, actividad económica, volatilidad, algunos ejemplos son:

- Resultado antes de impuestos: Empresas con márgenes estables y estructuras de costes previsibles
- Total de activos: Entidades con saldos elevados de activos
- Ingresos netos de explotación: Negocios basados en volúmenes de ventas
- Flujo de efectivo operativo: Entidades con fuerte dependencia de liquidez
- Margen Bruto: negocios de alto volumen y margen unitario

Una vez seleccionada la base de cálculo, el auditor define el porcentaje de materialidad global según los criterios y características del sector. Los rangos orientativos se muestran en la tabla 5.1.:

TABLA: 5.1. Base de cálculo materialidad

BENCHMARK	PORCENTAJES
Resultado antes de impuestos	5% - 10%
Total de activos	0,5% - 3%
Patrimonio neto	2%- 5%

Fuente: Elaboración propia a partir de Ilustre colegio de Censores Jurados de Cuentas de España (2022).

El proceso requiere en todo momento del juicio profesional, ya que se debe documentar la elección de la magnitud de referencia, el porcentaje aplicado y las razones cualitativas que justifican cualquier desviación del rango estándar. Esta cifra orienta la profundidad de las pruebas de auditoría durante el trabajo de campo y ayuda a la evaluación final de los errores detectados.

5.1.2. Materialidad de ejecución

Una vez fijada la materialidad global, el auditor establece un nivel de materialidad de ejecución, entendida como el nivel máximo de incorrecciones individuales aceptables por debajo del umbral anterior para reducir que el total de incorrecciones conjuntamente no detectadas se conviertan en un error material.

- Determinación del porcentaje

Según la NIA- ES 320 este valor debe fijarse entre el 75% - 85% de la materialidad global, aunque se puede optar por porcentajes más conservadores, pero depende del riesgo inherente y de control de cada área, en partidas de mayor riesgo se opta por un porcentaje menor. (ICAC,2018).

- Influencia en las pruebas

Este valor ayuda a establecer el tamaño de la muestra y el nivel de detalle de las inspecciones y confirmaciones, aquellas partidas con mayores riesgos “saldos cercanos a la cifra de materialidad” se llevan a cabo pruebas más exhaustivas. Sin embargo, los saldos por debajo de ese umbral se examinan a través de procedimientos analíticos.

5.1.3. Umbral de trivialidad

Establece el nivel mínimo de incorrecciones que el auditor considera irrelevantes y por tanto, no necesitan indagación adicional. El rango suele situarse entre el 5% y el 10% de la materialidad global. Su finalidad es filtrar las desviaciones de escasa importancia evitando dedicar recursos a errores que no afectan a la imagen fiel de los estados financieros.

En la práctica; el umbral permite al auditor concentrarse en desviaciones potencialmente materiales sin sobrecargar el trabajo de campo y sirve de criterio para tomar las

decisiones finales sobre si una incorrección detectada justifica ampliar el número de procedimientos.

Los niveles de materialidad no son valores fijos, sino parámetros que el auditor debe revisar, y si se da el caso ajustar durante el proceso de auditoría. La NIA – ES 3220 establece que ante la aparición de nuevos riesgos o acumulación de desviaciones preliminares se debe reevaluar estos umbrales para garantizar que los procedimientos aplicados sigan siendo proporcionado al riesgo real.

Se presenta una aplicación práctica de la determinación de los niveles de materialidad explicados previamente que figuran en la tabla 5.2., se va a realizar a una entidad ficticia XYZ S.L. para explicar correctamente la aplicación práctica de los siguientes apartados que aparecerán en el trabajo.

TABLA: 5.2. Puntos de referencia cálculo materialidad		
Entidad: XYZ		
31/12/2024		
Punto de referencia	Punto de referencia 1	Punto de referencia 2
Descripción	Ingresos totales (hasta 3%)	Activos totales (hasta 2%)
Cantidad estimada	6.245.138,00	5.222.995,00
Ajuste 1		
Ajuste 2		
Ajuste 3		
Subtotal	6.245.138,00	5.222.995,00
Porcentaje de medición	1,50%	
Cantidad	93.677,00	-
Punto de referencia elegido	X	

Fuente: Elaboración propia basada en la NIA-ES 320

TABLA: 5.3. Determinación materialidad	
Concepto	Valor
Materialidad global	93.677,00
Porcentaje para materialidad de ejecución sobre materialidad global (hasta 75%)	75%
Materialidad de ejecución (redondeado)	70.258,00
Porcentaje trivial	5%
Umbral de trivialidad (redondeado)	4.700,00

Fuente: Elaboración propia basada en la NIA-ES 320

5.2. Riesgos de incorrección material

Los riesgos de incorrección material ayudan a ajustar en mayor medida la cifra de materialidad de ejecución. La NIA – ES 315, descompone este riesgo en tres componentes interrelacionados:

5.2.1. Riesgo Inherente

Riesgo que presenta una partida o afirmación de contener incorrecciones materiales debido a las características propias de la transacción, entorno sectorial y estructura organizativas, antes de tener en cuenta controles internos.

Constituye el punto de partida para la valoración del riesgo global, ya que determina las áreas en las que el auditor debe aplicar un nivel de materialidad de ejecución más conservador para diseñar procedimientos de mayor detalle.

5.2.2. Riesgo de control

Susceptibilidad de que una incorrección material en una afirmación financiera no sea detectada y corregida por los mecanismos de control interno de la entidad (ICAC,2014). Este riesgo depende tanto del diseño de los controles como de la efectividad operativa de los procedimientos establecidos por la dirección.

5.2.3. Riesgo de detección

Probabilidad de que los procedimientos de auditoría seleccionados y aplicados por el auditor no identifiquen una incorrección material. (NIA-ES 330) A diferencia de los riesgos inherente y de control, el riesgo de detección depende únicamente de las decisiones sobre la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas seleccionadas. Algunos factores que incrementan el riesgo son las muestras reducidas, el uso predominante de pruebas analíticas y los procedimientos predecibles (aplicados de la misma forma y mismas áreas).

Cuando el riesgo de detección es elevado, se debe ampliar la extensión de las pruebas y optar por técnicas más fiables como son la inspección y confirmación externa, para

garantizar la identificación de cualquier desviación que supere el umbral de la materialidad. (ICAC,2018)

5.3. Valoración del riesgo de control

La valoración del riesgo de control consiste en evaluar la fiabilidad del sistema de control interno de la entidad auditada para prevenir, detectar y corregir incorrecciones materiales. Este análisis determina la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría. Para ello, identifica los procesos y controles clave que mitigan el riesgo, mediante métodos como el mapeo de procesos (cierre contable, autorizaciones de pago y conciliaciones bancarias), mediante mapeo de procesos y walkthroughs, examina si el diseño de dichos controles resulta adecuado para mitigar los riesgos inherentes (ICAC,2021)

El grado de fiabilidad de la valoración condiciona el plan de auditoría, un riesgo de control bajo permite al auditor confiar en los controles internos de manera que se reducirían la extensión de las pruebas sustantivas o aumentar el uso de pruebas analítica y ajustar al alza la materialidad de ejecución, de esta manera se optimizan los recursos sin sacrificar la seguridad razonable, en cambio, si se detectan debilidades en los controles, el auditor refuerza la profundidad de las pruebas de detalle realizándolas al cierre del ejercicio asegurando menor riesgo y aumentando el tamaño de la muestra garantizando que cualquier desviación relevante sea identificada y corregida. (IAASB,2022)

6. PROGRAMA DE AUDITORÍA

6.1. Diseño del plan de pruebas

El plan de pruebas es el instrumento mediante el cual el auditor traduce la valoración de riesgos y el umbral de materialidad en un programa de procedimientos, asegurando la evidencia suficiente y adecuada, aportando la atención requerida en las áreas más expuestas para formar una opinión razonable. Su elaboración combina un enfoque basado en riesgos priorizando las áreas con mayor probabilidad de errores significativos, asignando más recursos allí donde el riesgo de control y el riesgo inherente son elevados.

(ICJCE,2022). Establece objetivos de prueba relacionados a cada área para establecer correctamente la extensión de los procedimientos, ajustando el tamaño de la muestra y el error tolerable teniendo como punto de partida la materialidad de ejecución (ICJCE, 2022). Este diseño asegura que cada procedimiento responda a los riesgos identificados, optimizando la eficiencia y alcanzando el nivel de seguridad razonable.

6.2. Pruebas de control

La ejecución de las pruebas de control responde al propósito de reducir el riesgo de detección hasta un nivel aceptable mediante la validación empírica de los controles valorados en la fase previa funcionan correctamente. La evidencia obtenida a través de estas pruebas se integra en el modelo de riesgos, como parte de la respuesta al riesgo de control valorado (ICAC,2021)

En términos de documentación, se insiste en la necesidad de registrar cada hallazgo de manera sistemática, clasificando las deficiencias según su gravedad y evaluando su impacto potencial en los estados financieros. Esta clasificación permite determinar si es preciso comunicar las deficiencias detectadas a los responsables de gobierno corporativo o incluso reconsiderar la opinión de auditoría.

Para ilustrar la aplicación práctica de estas pruebas, se detalla la ejecución del cotejo del asiento de apertura realizado en la tabla 6.1. en la empresa XYZ, S.L: Comprueba la integridad y exactitud de los saldos iniciales, control clave en el proceso de cierre y apertura de ejercicios contable. Al verificar que el asiento de apertura coincide con el asiento de cierre del ejercicio económico anterior, el auditor asegura que no se han omitido ni alterado partidas patrimoniales, validando así la fiabilidad del traspaso de información entre ejercicios.

TABLA: 6.1. Cotejo asiento de apertura			
Cuenta Contable	Saldo a 31.12.2023	Asiento Apertura 2024	Diferencia SyS
100	-247.681,00	-247.681,00	0,00
110	-4.086.319,00	-4.086.319,00	0,00
118	-12.000,00	-12.000,00	0,00
120	0,00	0,00	0,00

121	1.221.157,51	1.221.157,51	0,00
163	0,00	0,00	0,00
171	0,00	0,00	0,00
201	228.500,00	228.500,00	0,00
206	1.017.727,08	1.017.727,08	0,00
212	51.577,53	51.577,53	0,00
216	24.046,62	24.046,62	0,00
217	34.185,49	34.185,49	0,00
219	4.713,87	4.713,87	0,00
260	10.780,62	10.780,62	0,00
280	-207.103,34	-207.103,34	0,00
281	-44.619,82	-44.619,82	0,00
400	-876.374,21	-876.374,21	0,00
407	613,28	613,28	0,00
410	-462.874,69	-462.874,69	0,00
430	1.283.061,18	1.283.061,18	0,00
438	-26.069,45	-26.069,45	0,00
465	-17.499,65	-17.499,65	0,00
475	-328.845,69	-328.845,69	0,00
480	20.442,11	20.442,11	0,00
485	-547.929,69	-547.929,69	0,00
529	-167.375,33	-167.375,33	0,00
566	1.500.000,00	1.500.000,00	0,00
572	1.525.023,41	1.525.023,41	0,00

Fuente: Elaboración propia

La ejecución detallada de la prueba demuestra cómo se traduce el diseño teórico de los controles en procedimientos concretos aportando evidencia sólida.

Se adjunta la hoja de Excel utilizada para la realización de esta prueba, en la que puede observarse el detalle completo del procedimiento ejecutado.

Documento adjuntado:



Cotejo asiento de
apertura.xlsx

6.3. Procedimientos sustantivos

Aquellos diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones de los estados financieros mediante la obtención de evidencia directa sobre saldos de cuentas y transacciones (ICAC,2021). Según la NIA -ES 500, se dividen en tres grandes categorías:

6.3.1. Pruebas de detalle

Consisten en la inspección y confirmación directa de transacciones individuales, saldos de cuentas o activos y recalculando partidas individuales, garantizando la existencia, integridad, exactitud y derechos u obligaciones de activos y pasivos. (IAASB,2022; Polo Garrido,2019).

La selección del tipo concreto de prueba a realizar depende del riesgo residual asignado tras la valoración de los riesgos y de la naturaleza de la cuenta o transacción.

A continuación, se ejemplifican tres casos prácticos realizados sobre la entidad XYZ, S.L:

- **Test de nóminas:** Verifica la precisión y autorización de los pagos de personal en un periodo determinado, es un proceso susceptible a errores de cálculo. Este test valida que las nóminas se generan conforme a las políticas internas y que tanto las deducciones legales como las retenciones fiscales se aplican correctamente (García Osma,2020)

En este contexto, se realizó un análisis detallado de una nómina seleccionada aleatoriamente de uno de los empleados. Este análisis permitió comprobar que los conceptos incluidos en la nómina, así como sus correspondientes deducciones y retenciones, están correctamente calculados y reflejados. Asimismo, se verificó que la contabilización de dicha nómina cumple con las normativas contables vigentes, evidenciando que el registro contable es correcto y coherente con la información presentada en la nómina.

Concepto	S/resumen de nóminas	S/nómina	Diferencia	Comentario
Total Bruto	4.750,00	4.750,00	0,00	Ok
Salario Base	1.469,43	1.469,37	0,00	Ok
Total Líquido a percibir	3.259,46	3.259,46	0,00	Ok

Fuente: Elaboración propia

Se adjunta la hoja de Excel utilizada para la realización de esta prueba, en la que puede observarse el detalle completo del procedimiento ejecutado.

Documento adjuntado:



Test de
nominas.xlsx

- Servicios exteriores: Valida la correcta imputación y el devengo de gastos por servicios exteriores. Para llevar a cabo la prueba, se selecciona una muestra de facturas de la partida que supere el importe del error tolerable. Tras la selección, inspecciona los documentos soporte y confirma el registro contable. Posteriormente, se coteja con los pagos posteriores en extractos bancarios, asegurando que el gasto se ha devengado en el periodo adecuado (ICAC,2021).

Sociedad	Fe. contab.	Cuenta de mayor	Concepto	DEBE	HABER	Impte. Factura	Devengo
XYZ	18/04/2024	620	Investigación y desarrollo	6.375,00	0,00	6.375,00	Ok
XYZ	01/01/2024	620	Investigación y desarrollo	5.340,00	0,00	5.340,00	Ok
XYZ	11/11/2024	620	Investigación y desarrollo	5.120,00	0,00	5.120,00	Ok

Fuente: Elaboración propia

6.3.2. Procedimientos analíticos

Implican el estudio de relaciones y tendencias entre datos financieros y no financieros, con el fin de identificar desviaciones significativas o patrones inusuales que requieran investigación adicional. Entre estos procedimientos entran el cálculo de ratios, análisis de variaciones mensuales o anuales y la comparación de costes de personal frente a indicadores de actividad (ICAC,2021).

Además, los procedimientos analíticos pueden clasificarse en tres fases de aplicación dentro de la auditoría:

- Procedimientos de planificación: Destinados a comprender el negocio y a identificar áreas de riesgo que guíen el diseño del plan de auditoría.

- Procedimientos sustantivos analíticos: Aplicados durante la ejecución para obtener evidencia directa sobre saldos o transacciones cuando resulten suficientemente fiables. La analítica de personal sería un ejemplo de este procedimiento; se realiza en la fase de ejecución del trabajo de auditoría, la usa para obtener evidencia directa sobre la fiabilidad del gasto de personal mediante el contraste de costes agregados de personal registrado en la cuenta 640, calculando ratios y analizando variaciones (ICAC,2021)
- Procedimientos de revisión final: Se realizan tras la recopilación de toda la evidencia para corroborar que no subsisten desviaciones no explicadas en los estados financieros y reflejen relaciones coherentes y plausibles (IAASB,2022). Un ejemplo práctico es la analítica final tabla 6.4. , se extraen los saldos definitivos del balance y la cuenta de resultados de 2024 y formula expectativas de variación razonable para las partidas clave. A continuación, se calculan los ratios financieras críticos de liquidez, solvencia y rentabilidad y los compara con los estándares, identificando aquellas partidas cuyas variaciones superen el error tolerable. Cada desviación significativa se investiga para determinar su causa y se redacta un resumen de resultados

TABLA: 6.4.: Analítica final

Nombre de la Cía.:				31.12.2024		31.12.2023			
XYZ									
Límites obligatorios por los que la sociedad está obligada a formular CCAA normales:									
Activos								SI	SI
Totales	>	4.000.000	5.515.851	5.448.973				CUMPLE	CUMPLE
Cifra								NO	NO
Negocios	>	8.000.000	6.245.138	5.838.092				CUMPLE	CUMPLE
Nº medio								NO	NO
empleados	>	50	28	20				CUMPLE	CUMPLE

La cía no está obligada a formular CCAA normales. Presenta CCAA Abreviadas.

Fuente: Elaboración propia

6.3.3. Muestreo

El muestreo es una herramienta esencial en la obtención de evidencia suficiente y adecuada sin necesidad de examinar la totalidad de las transacciones y registros de una población extensa. La NIA- ES 530 reconoce que la validez de las conclusiones depende de que la muestra sea representativa y minimice el riesgo de muestreo (ICAC,2018). Desde un punto de vista teórico, el muestreo combina principios probabilísticos con el juicio profesional, permitiendo a el auditor optar por métodos estadísticos cuando sea necesario cuantificar el riesgo o por enfoques no estadísticos para centrarse en áreas de atención.

Los objetivos principales se basan en asegurar un nivel de seguridad razonable, estableciendo un error tolerable derivado de la materialidad de ejecución y, por otro, optimizar la asignación de recursos, evitando el examen innecesario de elementos con bajo riesgo. Este equilibrio se ve reforzado por el uso de herramientas tecnológicas, facilitando la extracción de datos y documentación completa del proceso.

7. MUESTREO EN AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA

En el apartado anterior se introdujo los fundamentos del muestreo en auditoría, en este punto se profundizará en la técnica, describiendo sus fases, el calculo del tamaño muestral y las principales modalidades que el auditor emplea para seleccionar los ítems objeto de evaluación.

7.1. Fases del muestreo

7.1.1. Diseño de la muestra

Se trata de la fase crítica del muestreo de auditoría, se define los parámetros que garantizan la representatividad del conjunto seleccionado y, por tanto, la fiabilidad de las conclusiones extrapoladas (NIA- ES 530, ICAC, 2014).

Para poder llevar a cabo el proceso, primero se deben conocer algunos términos¹:

¹ NIA – ES 530

- Población: Totalidad de elementos sobre los que se desea obtener conclusiones. Se incluyen aquellos que son relevantes para el objetivo de la prueba y que reflejen fielmente lo que se quiere evaluar para que cualquier inferencia realizada a partir de la muestra se valide.
- Marco muestral: Listado completo de la población, libre de duplicados y omisiones. Se extrae de los registros contables consolidados, bases de datos del sistema o informes de la entidad auditada, verificado por la integridad del auditor encargado.
- Nivel de Confianza: Probabilidad de que la muestra seleccionada detecte una incorrección material si existiera dentro de la población.
- Error tolerable: Desviación máxima admitida en la muestra sin que se comprometa la validez de las conclusiones extraídas. Esta vinculada directamente con la materialidad de ejecución “performance materiality” ya que en la práctica el auditor establece un porcentaje sobre ello y sirve para calibrar el tamaño de la muestra.

7.1.2. *Tamaño de la muestra*

Una vez definidos los conceptos básicos, la fase que finaliza el proceso de diseño de la muestra es el cálculo de su tamaño, para poder determinar el número de elementos que el auditor debe seleccionar se basa en tres parámetros clave:

- Nivel de confianza (1- α)
- Error tolerable (E)
- Proporción estimada de incorrecciones (p)

Aplica la siguiente fórmula:

$$n = \frac{N \times Z^2 \times p(1-p)}{(N-1)E^2 + Z^2 p(1-p)}$$

Donde N es el tamaño de la población y Z hace referencia al valor Z-score del nivel de confianza (ICAC, 2021; Duska et al., 2018)

Una vez determinado el tamaño de la muestra se selecciona el método de muestreo y las herramientas empleadas.

7.2. Muestreo estadístico

El muestreo estadístico se caracteriza por el uso técnicas probabilísticas asegurando que cada elemento de la población de la entidad auditada tenga una probabilidad conocida y contrastes aptos, esto permite aplicar principios de inferencia para cuantificar el riesgo de muestreo, diseñar procedimientos con un nivel de confianza determinados y establecer el error tolerable. (ICJCE, 2022)

A continuación, se van a tratar algunas de las técnicas más utilizadas por los auditores para seleccionar la muestra:

7.2.1. Muestreo aleatorio

Tipo de muestreo en el que cada elemento de la población tiene una probabilidad idéntica e independiente de ser seleccionado. Facilita los cálculos directos de error de muestreo y resulta idóneo donde las poblaciones son homogéneas. Teóricamente, el principio de equiprobabilidad apoya que, al determinar previamente el nivel de confianza y el error tolerable, el auditor puede cuantificar el riesgo del muestreo y determinar el tamaño muestral utilizando formulas estándar que incorporan el tamaño de la población y la desviación estimada de la variable de interés (IAASB, 2022).

En la práctica, para poder realizar el test de nóminas de la entidad ficticia analizada, se utilizó Microsoft Excel de la siguiente manera: se cargó un listado con los doce meses del ejercicio y, mediante una función de selección aleatoria, se escogió el mes de septiembre, que delimitó el periodo de revisión.

No obstante, cuando la población excede los niveles de heterogeneidad, es decir, donde existe variabilidad de los elementos, es recomendable el uso de técnicas complementarias para garantizar una cobertura adecuada. (Arens, Elder & Balsey, 2017)



1. Realizamos una selección aleatoria del mes a través de MUESTREO ALEATORIO

Mes	Septiembre
Enero	
Febrero	
Marzo	
Abril	
Mayo	
Junio	
Julio	
Agosto	
Septiembre	
Octubre	
Noviembre	
Diciembre	

Ilustración 7.1.

7.2.2. Muestreo sistemático

El muestreo sistemático combina la solidez probabilística del muestreo estadístico con una ejecución sencilla de un procedimiento mecánico: tras determinar la población total (N) y el tamaño de la muestra requerido (n) en función del error tolerable, se calcula el “intervalo (k)” como $k = N/n$ garantizando una cobertura uniforme de toda la población y evitando sesgos, una vez obtenido este valor se genera aleatoriamente un punto de partida “r” en el rango (1,k) y cada elemento sucesivo se obtienen sumando k a ese punto de partida. (ICAC,2021)

Este método ofrece un equilibrio entre simplicidad operativa y solidez metodológica, aunque requiere precaución si la tasa de excepciones excede el error tolerable.

7.2.3. Muestreo estratificado

El muestreo estratificado divide la población de auditoría en grupos internos homogéneos para extraer de cada estrato una porción de muestra que refleje su variabilidad, mejorando la exactitud de las estimaciones y reduciendo la dispersión global (Polo Garrido,2019).

Para asignar el tamaño de la muestra a cada estrato se puede realizar mediante dos métodos:

- Proporción alícuota: Se distribuye el tamaño total de la muestra entre los estratos de manera proporcional, de modo que cada estrato aporta a la muestra un número de observaciones equivalente a su peso porcentual. Formalmente:

$$n_i = \frac{N_i}{N} \times n$$

Donde N_i es el tamaño del estrato i , N el de la población total y n tamaño muestral.

Este método es sencillo de aplicar y documentar, es suficiente con conocer la cantidad de elementos en cada estrato.

Se utiliza para la prueba de pasivos omitidos, se tomó como población total el “error tolerable”, calculado tras el cierre económico, es decir, el conjunto de partidas de pasivos detectadas y se asignó aplicando inicialmente un 25 % de ese valor para el primer mes. Ese porcentaje se fue acumulando mensualmente hasta alcanzar el 100%. De este modo, cada mes aporta a la muestra un número de partidas proporcional a su incidencia en el error tolerable global, permitiendo al auditor concentrar sus esfuerzos donde el riesgo es más elevado.

- Asignación de Neyman: esta técnica optimiza la precisión del muestreo estratificado al distribuir el tamaño de muestra entre los estratos en función de dos factores: el tamaño de cada estrato y su viabilidad interna. La fórmula es:

$$n_i = n \times \frac{N_i \sigma_i}{\sum_{j=1} N_j \sigma_j}$$

donde n es el tamaño total de la muestra, N_i y σ_i son el tamaño y desviación estándar del estrato i .

Al ponderar cada estrato según su heterogeneidad, Neyman asigna más observaciones a aquellos grupos con mayor dispersión, reduciendo la varianza global de la estimación con el mismo esfuerzo (Polo Garrido, 2019).

Un caso práctico en el que puede aplicarse este enfoque es la selección de la muestra para la prueba de test de nóminas. En este caso, la población se divide en estratos según el número total de ítems a analizar (por ejemplo, trabajadores), y se

pondera además en función del riesgo estimado asociado por la IPE (Identificación de Puntos de Enfoque). Esta aplicación se ilustra en la Ilustración 7.2.

Dado que el tamaño de la población no alcanza el mínimo establecido para aplicar ciertos criterios estadísticos, se opta por seleccionar una muestra compuesta por 10 trabajadores.

De este modo, el auditor puede diseñar una muestra representativa, asignando un mayor número de observaciones a los estratos con mayor peso o riesgo, lo que permite optimizar tanto la eficiencia como la fiabilidad de la prueba.

E42 : $=C43*0,05$

EMPLEADO	TOTAL	
000056	32	1,61
000025		
000057		
000034		
000063		
000068		
000006		
000060		
001000		
000073		
001001		
000070		
000069		
000077		
000067		
000076		
000078		
000055		
000051		
000061		
000079		
000066		
000080		
000119		
000081		
000074		
000064		
000047		
000052		
000053		
000065		
000049		

Número de ítems a seleccionar		
	Riesgo más alto Asociado con la IPE	Riesgo más bajo Asociado con la IPE
Menos de 250 ítems	10%	5% (máximo 10)
250 ítems o más	25	10

Ilustración 7.2.

7.2.4. Muestreo de unidades monetarias

Desde su incorporación en los estándares de auditoría a finales de los años setenta, se ha convertido en la técnica de muestreo más utilizada por los profesionales debido a su capacidad automática para focalizarse en las partidas de mayor importe. Esta especialmente indicado para áreas donde los errores en importes elevados puedan tener

impacto material significativo. (Polo garrido,2019; ICAC,2021). En España se formalizo en la Guía técnica del muestreo y se incorporó a la NIA-ES 530.

El procedimiento se lleva a cabo en cuatro fases; que se aplican a la selección de la muestra en la prueba de servicios exteriores. En primer lugar, se determina el importe total monetario sumando las partidas que forman parte de los servicios exteriores (grupo 62). A continuación, se fija en el error tolerable definido anteriormente en 70.258€, Con estos valores se calcula el tamaño de la muestra mediante que serán aquellas partidas que sean superiores al error tolerable, aparecen en la tabla 7.2 referenciadas. Para que la selección sea más representativa estas partidas deben abarcar como mínimo el 80% del importe total de servicios exteriores.

TABLA: 6.3. Servicios exteriores					
# Cta	Servicios exteriores	Saldo 31.12.2023	Saldo 31.12.2024	Peso 2024	Referencia
620	Gastos investigación y desarrollo ejerc.	40.540,00	49.860,00	0,051	8503.10.1
621	Arrendamientos y canones	63.301,00	72.119,09	0,074	8503.10.2
622	Reparaciones y conservación	178,00	430,44	0,000	Pass
623	Servicios profesionales independientes	293.055,00	348.660,60	0,358	8503.10.3
624	Transportes	0,00	0,00	0,000	Pass
625	Primas de seguros	39.961,00	50.498,72	0,052	Pass
626	Servicios bancarios y similares	2.267,00	2.262,82	0,002	Pass
627	Publicidad,propaganda y relac. públicas	252.628,00	284.212,97	0,292	8503.10.4
628	Suministros	6.174,00	5.332,79	0,005	Pass
629	Otros servicios	127.995,00	251.750,11	0,258	8503.10.5

Fuente: Elaboración propia

7.3. Hechos posteriores

Son saldos o transacciones que ocurren entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha de emisión del informe de auditoría y pueden tener un impacto significativo en la opinión del auditor. La NIA – ES 560 distingue dos tipos:

- Hechos que requieren ajustes contables: aquellos que aportan evidencia adicional sobre condiciones existentes a cierre.
- Hechos posteriores que requieren revelación de notas explicativas: reflejan condiciones surgidas tras la fecha de cierre, sin implicar cambio en las cifras, deben incluirse en la memoria para evitar que los usuarios se formen una imagen errónea (ICAC,2021).

Para evaluar su tratamiento contable y la memoria adecuada, el auditor debe diseñar procedimientos específicos combinando indagaciones a la dirección, revisión de actas y consulta de fuentes externas (Polo Garrido, 2019).

Cuando un hecho ajustable plantea, la incobrabilidad de un saldo deudor se debe ajustar en el balance y si un hecho no contable plantea dudas significativas sobre la continuidad de la entidad se debe revelar en la memoria valorando su alcance.

Además, la NIA -ES 560 establece que la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores concluye en la fecha del informe, salvo que se descubra información relevante antes de su de emisión, en ese caso el informe se “doble – fecha” para poder delimitar su responsabilidad (ICAC,2021). El auditor también obtiene cartas de representación de la dirección, en las que se confirma la comunicación a los responsables corporativos de la entidad auditada, todos los hechos posteriores conocidos e información relevante. Se amplían los procedimientos con consultas a asesores legales para identificar litigios recientes, análisis de operaciones económicas significativas (fusiones, adquisiciones o ventas de activos) y comparación con provisiones o deterioros con los resultados materializados tras el cierre, con el fin de evaluar la fiabilidad de las valoraciones iniciales (Polo Garrido,2019)

Una gestión rigurosa de los hechos posteriores fortalece la utilidad de los estados financieros para los usuarios, ofreciendo una imagen completa y actualizada de la situación patrimonial y de resultados, además de definir con precisión el alcance de la opinión de auditoría.

8. CONCLUSIÓN

A lo largo de este recorrido se descubre que la auditoría va más allá de la mera comprobación de cifras y se convierte en un ejercicio continuo de indagación, donde cada variación plantea nuevas hipótesis.

Al profundizar en el “por qué” de cada incorrección y contrastar los datos con el conocimiento práctico de los procesos, se evidencia que la labor del auditor implica traducir la información numérica en objetos financieros que revelan riesgos.

Asimismo, la rigurosa planificación del muestreo y la obtención de la evidencia pertinente son pilares esenciales: gracias a la incorporación de software de muestreo avanzado se aliviará la carga operativa de los auditores, permitiéndoles centrar sus esfuerzos en el juicio profesional.

De este modo, la combinación de muestreo metódico y evidencia robusta garantiza conclusiones sólidas y constructivas, contribuyendo a aportar transparencia y confianza en entornos empresariales cada vez más complejos.

9. BIBLIOGRAFÍA

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and Assurance Services* (6ª ed.). Pearson.

Duska, R., Allen, D., & Manning, M. (2018). *Ethics and the Conduct of Business* (8ª ed.). Wiley.

García Osma, B. (2020). Control interno y riesgo en la auditoría. *Revista de Auditoría*, 27(2),45–62.

Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales & Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2022). *Guía de actuación 38: Muestreo estadístico*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2014). *Guía técnica de muestreo de auditoría*.

Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2019). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach* (11ª ed.). McGraw-Hill Education. PCAOB. (s. f.). *AS 1105: Generally Accepted Auditing Standard*. Recuperado el 15 de junio de 2025, de <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1105>

Polo Garrido, F. (2019). *Fundamentos de auditoría de cuentas anuales* (3ª ed.). Auditool. (s. f.). *Plataforma de auditoría y contabilidad*. Recuperado de <https://www.auditool.org>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (s. f.). *Normas Internacionales de Auditoría*. Recuperado de <https://www.iaasb.org>

España. (2015). *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*. Boletín Oficial del Estado, 173, 64679–64727. <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22>

España. (2021). *Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*. Boletín Oficial del Estado, 14, 3682–3798. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/2>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2024, 11 abril). *NIA-ES 200: Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría conforme con las normas internacionales de auditoría*. <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2024-04/NIA-ES%20200%2C%20RICAC%202024-04-11.pdf>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. (s. f.). *NIA-ES 220: Control de calidad de la auditoría de estados financieros* [PDF]. <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-220.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2024, 11 abril). *NIA-ES 230: Documentación de auditoría*. <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2024-04/NIA-ES%20230%2C%20RICAC%202024-04-11.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2024, 11 abril). *NIA-ES 300: Planificación de la auditoría de estados financieros*. <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/202404/NIAES%20300%2C%20RICAC%202024-04-11.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2021). *NIA-ES 315 (Revisada): Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*. <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-10/NIA-ES%20315R.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2024, 11 abril). *NIA-ES 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/202404/NIAES%20320%2C%20RICAC%202024-04-11.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2024, 11 abril). *NIA-ES 330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados*. https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2024-04/NIA-ES%20330%2C%20RICAC%202024-04-11_1.pdf

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2024). *NIA-ES 500: Evidencia de auditoría* [PDF]. <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-500.pdf>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2024). *NIA-ES 530: Muestreo de auditoría* [PDF]. <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-530.pdf>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2024). *NIA-ES 560: Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros* [PDF]. <https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-560.pdf>