

NAGA 520

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definición	4
Requerimientos	
Procedimientos analíticos sustantivos.....	5
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión general	6
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de procedimientos analíticos	A1–A3
Procedimientos analíticos sustantivos.....	A4–A16
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión general	A17–A19
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	A20–A21

La Naga 520, *Procedimientos analíticos*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión general sobre los estados financieros. La Naga 315 (Revisada 2019)¹ trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo. La Naga 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos evaluados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos².

Fecha de entrada en vigor

2. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
 - (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión general sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NAGAs, el término “procedimientos analíticos” significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartados A1–A3)

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la Naga 330³, el auditor deberá: (Ref: Apartados A4–A5)
 - (a) determinar la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos evaluados de representación incorrecta material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref: Apartados A6–A11)
 - (b) evaluar la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref: Apartados A12–A14)
 - (c) definir una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una representación incorrecta que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, pueda llevar a que los estados financieros estén representados incorrectamente de forma material; y (Ref: Apartado A15)
 - (d) cuantificar cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión general

6. El auditor deberá diseñar y aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión general sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref: Apartados A17–A19)

¹ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*, apartado 14(b)

² NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, apartados 6 y 18

³ NAGA 330, apartado 18

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta Naga revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor deberá investigar dichas diferencias mediante:
- (a) la indagación ante la Administración y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y
 - (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref: Apartados A20–A21)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos (Ref: Apartado 4)

- A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:
- La información comparable de periodos anteriores.
 - Los resultados esperados de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
 - La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:
- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
 - Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.
- A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref: Apartado 5)

- A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.
- A5. El auditor puede indagar ante la Administración sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la Administración puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones (Ref: Apartado 5(a))

- A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que éstas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la evaluación realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una representación incorrecta que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, pueda llevar a que los estados financieros estén representados incorrectamente de forma material.
- A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio correspondientes

a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que respalde la razonabilidad de los importes registrados.

- A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que componen la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia persuasiva y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos persuasiva, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.
- A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la evaluación realizada por el auditor del riesgo de representación incorrecta material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.
- A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de evaluación en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A11. Las relaciones entre las partidas individuales de los estados financieros que, tradicionalmente, se tienen en cuenta en la auditoría de entidades con ánimo de lucro pueden no ser siempre relevantes en la auditoría de entidades estatales o de otras entidades del sector público sin ánimo de lucro. Por ejemplo, en muchas de estas últimas entidades, puede haber poca relación directa entre los ingresos y los gastos. Además, dado que los gastos de adquisición de activos pueden no capitalizarse, podría no existir una relación entre, por ejemplo, los gastos imputables a existencias o activos fijos, y las cantidades correspondientes a dichos activos que figuran en los estados financieros. Asimismo, en el sector público es posible que no se disponga de datos o estadísticas sectoriales con fines comparativos. Sin embargo, otras relaciones sí pueden ser relevantes; por ejemplo, las variaciones en el coste por kilómetro de carretera construido o el número de vehículos adquiridos en comparación con los vehículos dados de baja.

La fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 5(b))

- A12. La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:
- (a) la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad⁴;
 - (b) la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;
 - (c) la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y
 - (d) los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.
- A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La Naga 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de

⁴ NAGA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A35

auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos⁵.

A14. Los asuntos examinados en los apartados A12(a)-A12 (d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La Naga 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia⁶.

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa (Ref: Apartado 5(c))

A15. Los asuntos relevantes para la evaluación por el auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una representación incorrecta que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros estén representados incorrectamente de forma material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad como un todo.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A13 anteriores.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable (Ref: Apartado 5(d))

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa⁷ y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una representación incorrecta, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, dé lugar a que los estados financieros estén representados incorrectamente de forma material. La Naga 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo por él realizada⁸. En consecuencia, a medida que el riesgo evaluado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia persuasiva⁹.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión general (Ref: Apartado 6)

A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de representación incorrecta material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la Naga 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su evaluación de los riesgos de representación incorrecta material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados¹⁰.

A19. Los procedimientos analíticos que se apliquen de conformidad con el apartado 6 pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de evaluación del riesgo.

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref: Apartado 7)

A20. La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la Administración se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

⁵ NAGA 500, apartado 10

⁶ NAGA 330, apartados 22-23

⁷ NAGA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14

⁸ NAGA 330, apartado 7(b)

⁹ NAGA 330, apartado A19

¹⁰ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 37

A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la Administración no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la Administración, no se considere adecuada.