

## **DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA** **(NIA-ES 230)**

La NIA-ES 230 “*Documentación de auditoría*” establece que la documentación de auditoría debe:

- Ser preparada en tiempo;
- Soportar adecuadamente la base del informe de auditoría; y
- Evidenciar que la auditoría se ha realizado de acuerdo con las NIAS y la legislación y regulaciones aplicables.

La norma contiene requerimientos expresos de documentación que no solamente aparecen en el texto de la misma sino por referencias al resto de NIA-ES; entre los que destacan:

- Cuestiones sobre Control de Calidad del encargo (documentación sobre aspectos relativos al cumplimiento de ética e independencia, aceptación y continuidad, consultas y documentación relativa al revisor de control de calidad);
- Valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude;
- Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad;
- Nombres de las partes vinculadas y naturaleza de las relaciones con las mismas;
- Análisis de los componentes de un grupo, comunicación con sus auditores y revisión de papeles; y
- Evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos.

Adicionalmente, la norma indica expresamente que se considerarán los requisitos sobre documentación establecidos por otras disposiciones legales o reglamentarias; y en su guía práctica establece que el plazo para la compilación final de los archivos de auditoría no excederá habitualmente los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría.

### **1.- Introducción**

La NIA-ES 230 se encuentra encuadrada en el bloque primero de las NIA-ES relativo a Principios Generales y Responsabilidades y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de una auditoría de estados financieros. Además, contiene un Anexo en el que se enumeran otras NIA-ES que contiene requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

La documentación es útil para algunos propósitos adicionales, como:

- Facilitar al equipo la planificación y ejecución de la auditoría;
- Facilitar su trabajo a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión;

- Permitir al equipo rendir cuentas de su trabajo;
- Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras;
- Permitir llevar a cabo revisiones de control de calidad e inspecciones de acuerdo con la NICC.
- Realizar inspecciones externas.

## 2.- Objetivo

El auditor preparará una documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría, y evidencia de que ésta se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

## 3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA se definen los siguientes términos:

- Documentación de auditoría: registro de los procedimientos aplicados, la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas.
- Archivo de auditoría: carpetas u otros medios de almacenamiento de datos (físicos o electrónicos), que contiene la documentación de auditoría de un encargo específico.
- Auditor experimentado: persona (externa o interna a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de los procesos de auditoría, de las normas de auditoría, entorno empresarial en el que opera la entidad y cuestiones relevantes de auditoría e información financiera relevantes para el sector de la entidad auditada.

## 4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES para el auditor son los siguientes:

4.1 **Preparación oportuna** de la documentación de auditoría.

4.2 **Documentación de los procedimientos** de auditoría **aplicados** y de la **evidencia** de auditoría **obtenida**.

- Establecimiento de la **estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría** necesaria que sea suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, comprenda la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, la evidencia y resultados obtenidos, las cuestiones significativas que surgieron, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales significativos aplicados:

Para ello, el auditor debe:

- Identificar la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados;
- Documentar el juicio profesional aplicado en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados;
- Dejar constancia de las partidas específicas sobre las que se ha realizado trabajo, así como quién y cuándo se completó y supervisó el trabajo; y
- Documentar el momento y la naturaleza de las discusiones mantenidas con la dirección o responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones significativas.
- Documentar, en su caso, la información incongruente con la conclusión final de la auditoría, y su tratamiento.

La estructura, contenido y extensión de la documentación dependerá de factores tales como la dimensión y complejidad de la entidad; la naturaleza de los procedimientos a aplicar; los riesgos de incorrección material identificados; la naturaleza y extensión de las excepciones identificadas; y la metodología de auditoría utilizada, entre otros.

- Deber de documentar los motivos por los que, en circunstancias excepcionales, se produzca la **inaplicación de un requerimiento**, así como el modo en que los procedimientos alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento.
- Documentación de las **cuestiones surgidas después de la fecha del informe**, dejando constancia de las circunstancias observadas, los procedimientos realizados y la fecha y personas que realizaron y revisaron los cambios, así como sus efectos sobre el Informe de Auditoría.

**4.3 Compilación del archivo final de auditoría** y deber de no eliminar documentación antes de que finalice su plazo de conservación. Se incluye un cuadro aclaratorio para indicar que *se atenderá a lo establecido en el art. 24 del TRLAC y en su normativa de desarrollo*. Se establece que, en el caso de modificaciones en la documentación después de la compilación del archivo final, se documentarán los motivos, la fecha y personas que realizaron y revisaron dichas modificaciones.

## **5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### ***5.1 Preparación oportuna de la documentación de auditoría (A1)***

La documentación se ha de realizar siempre en el momento oportuno, considerado éste, siempre antes de que el informe de auditoría se finalice, y nunca después de haberse realizado el trabajo de auditoría, ya que será menos exacta que la que se prepara en el momento en el que se realiza el trabajo.

### ***5.2 Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida (A2 a A5)***

La documentación de auditoría depende de varios factores:

1. Dimensión y complejidad de la entidad;

2. Naturaleza de los procedimientos;
3. Riesgos identificados de incorrección inmaterial;
4. Significatividad de la evidencia obtenida;
5. Naturaleza y extensión de las excepciones;
6. Necesidad de documentar una conclusión; y
7. La metodología de la auditoría y herramientas utilizadas.

Se pueden registrar en papel, medios electrónicos u otros. Ejemplos de documentación son: programas de auditoría, análisis, memorandos relativos a cuestiones determinadas, resúmenes de cuestiones significativas, cartas de confirmación y de manifestaciones, copias, listados de comprobaciones, y comunicaciones escritas (incluido correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

No es necesario incluir borradores, notas preliminares o incompletas, copias previas o duplicados.

Las explicaciones verbales dadas por el auditor no constituyen soporte de auditoría, por sí mismas, pero pueden emplearse para explicar o aclarar información.

### **5.3 Documentación del cumplimiento de la NIA (A6 a A7)**

En principio, el cumplimiento de la NIA-ES 230 supondrá que la documentación de la auditoría es suficiente y adecuada. Otras NIA contienen requerimientos específicos sobre documentación con la finalidad de aclarar la NIA-ES 230, pero no la pueden limitar. El que otra NIA no contenga requerimientos de documentación no implica que no haya que prepararla.

No es necesario ni factible documentar cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado en la auditoría. Además, tampoco es necesario documentar de forma separada (mediante un listado de comprobaciones) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría como por ejemplo, el plan de auditoría (que demuestra que se ha planificado), la carta de encargo (que demuestra que se ha acordado las condiciones del encargo), etc.

### **5.4 Documentación de cuestiones significativas y juicios profesionales significativos relacionados con estas (A8 a A11)**

En este apartado se incluye orientación acerca de cómo identificar si una cuestión es significativa o no, dando ejemplos de cuestiones significativas, como: aquellas que dan lugar a riesgos significativos; los resultados de procedimientos que indiquen que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales y las respuestas que se han dado a esos riesgos, así como dificultades en la aplicación de procedimientos de auditoría necesarios, hallazgos que dan lugar a opiniones modificadas.

Así mismo, se incluye orientación acerca de cómo y cuándo documentar una cuestión significativa, y se enfatiza la importancia de tener en cuenta en qué grado se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de sus resultados.

De igual forma, en el apartado A10 se incluyen ejemplos de circunstancias en las que resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional.

Finalmente, se considera útil preparar un resumen (“*memorando final*”), que describa las cuestiones significativas y el modo en que se trataron.

### **5.5 Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado., así como del supervisor. (A12 a A13)**

Dejar constancia de las características identificativas de las partidas específicas sobre las que se ha realizado el trabajo sirve, entre otros, para permitir al equipo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias.

La guía de actuación recoge ejemplos de cómo dejar constancia de las características identificativas de determinados procedimientos de auditoría, como son: una prueba de detalle de órdenes de compra, una selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe, un muestreo sistemático en una población de documentos, indagaciones entre el personal, o un procedimiento de observación.

Por su parte, en relación con la revisión, la guía indica que no es necesario que conste en cada papel de trabajo específico evidencia de la misma, si bien sí se debe documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién lo hizo y en qué fecha.

### **5.6 Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (A14 a A20)**

Como parte de la documentación puede incluirse otros registros tales como actas de reuniones preparadas por personal de la entidad; o también con terceros a la entidad, tales como personas que proporcionen asesoramiento a la entidad.

*Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión:* En auditorías de entidades de pequeña dimensión la documentación generalmente es menos extensa que en una de gran dimensión. Asimismo, en el caso en que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría no será necesaria la documentación destinada al equipo del encargo. En estas auditorías de pequeña dimensión puede ser útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento.

*Inaplicación de un requerimiento:* el requerimiento de documentación solo se refiere a los requerimientos aplicables en función de las circunstancias.

*Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría:* los cambios en la documentación provocados por este aspecto han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220, asumiendo el socio la responsabilidad final de dichos cambios.

### **5.7 Compilación del archivo final de auditoría (A21 a A24)**

De acuerdo con la NICC las firmas de auditoría deben establecer políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría. La guía indica que un plazo

adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría.

La finalización de la compilación del archivo de auditoría tras la fecha del informe es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones, si bien se pueden hacer cambios en la documentación de auditoría si son de naturaleza administrativa.

Un caso en el que el auditor puede considerar necesario modificar la documentación o añadir nueva tras la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría como consecuencia de comentarios recibidos durante las inspecciones de seguimiento realizadas por personal interno o terceros.

La guía indica que el plazo de conservación de la documentación de auditoría habitualmente no es inferior **a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o de la fecha del informe de auditoría del grupo, si ésta fuera posterior**. En este sentido, el cuadro aclaratorio que se incluye hace mención al apartado 15 de la norma que, a su vez, remite al artículo 24 del TRLAC donde se establece este **plazo de cinco años**.

## **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

La NIA-ES 230 desarrolla el requerimiento de compilación del archivo final **de auditoría** estableciendo que debe hacerse oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. Este proceso se refiere a procedimientos meramente administrativos que no pueden afectar a la opinión. Después de haber terminado dicha compilación no se puede modificar la documentación del encargo y, en casos excepcionales, en que fuera preciso hacerlo, se debería documentar cuando y quien ha hecho cambios y los ha revisado, las razones que lo justifican, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.

A su vez, la NIA-ES 230 proporciona una guía práctica que indica que el **plazo para la compilación final** de los archivos de auditoría **no excederá habitualmente de 60 días desde la fecha de emisión del informe** de auditoría.

La norma establece la obligación de **documentar las incongruencias** o contradicciones entre la información disponible y la conclusión final alcanzada de la auditoría respecto a una cuestión significativa, lo cual no significa conservar documentación incorrecta o que haya sido reemplazada pero sí que el auditor documente cómo trató dicha incongruencia.

## **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 210**

La aplicación práctica de esta norma, en principio, no implica nuevos procedimientos, sino cambios de naturaleza administrativa en la documentación.

En las NTA anteriores, si bien se hace referencia en alguna de ellas a la documentación de auditoría, el contenido principal de lo regulado se encontraba en el apartado 2.6 de la Norma Técnica sobre Ejecución del Trabajo, que se titulaba “Documentación del Trabajo”. No obstante, si bien con dichas

normas se puede llegar a obtener exigencias de documentación similares a las de las NIA-ES, no recogían una relación donde se compilara toda.

En este sentido, el **Anexo** de la **NIA-ES 230** incluye una lista de **Requerimientos específicos de documentación de auditoría**, que son los siguientes:

- NIA-ES 210: contenido de la **Carta de encargo**;
- NIA-ES 220: cuestiones sobre **Control de Calidad del encargo**. Se documentarán las cuestiones sobre cumplimiento de los requerimientos de ética e independencia, aceptación y continuidad y consultas. El revisor de control de calidad presentará documentación sobre las revisiones de control de calidad del encargo, y realización de los mismos con anterioridad al informe confirmando que no hayan quedado cuestiones sin resolver o que las conclusiones no sean adecuadas.;
- NIA-ES 240: conocimiento de la entidad y de su entorno y de la valoración de **riesgos** de incorrección material debida a **fraude**;
- NIA 250: Incumplimientos identificados o indicios de **incumplimientos legales o reglamentarios** y discusiones con la dirección al respecto;
- NIA-ES 260: **Comunicaciones** con los responsables del **gobierno** de la entidad;
- NIA-ES 300: **Estrategia Global de auditoría y el plan de auditoría** así como cualquier cambio significativo de los mismos durante el encargo;
- NIA-ES 315: **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno**, incluido el control interno;
- NIA-ES 320: Cifras y factores para la determinación de **la Importancia Relativa** en la planificación y ejecución de la auditoría;
- NIA-ES 330: Procedimientos aplicados como **respuesta a los riesgos valorados** de incorrección material en las afirmaciones sobre los estados financieros, sus resultados y conclusiones. Conclusiones sobre los controles en auditorías anteriores.; y conciliación entre los registros contables y los estados financieros auditados;
- NIA-ES 450: Importe de **las incorrecciones consideradas insignificantes**. resumen de incorrecciones acumuladas con indicación de si han sido o no corregidas. Conclusión sobre las **incorrecciones no corregidas** con indicación de si son individualmente o de forma acumulada significativas;
- NIA-ES 540: Conclusiones sobre la razonabilidad de las **estimaciones contables**, incluidas las de **valor razonable, y de la información relacionada a revelar** y, en su caso, indicadores del posible sesgo de la dirección;

- NIA-ES 550: Nombres de las **partes vinculadas** identificadas y naturaleza de las relaciones con las mismas;
- NIA-ES 600: **Auditorías de estados financieros de grupos**, análisis de los **componentes del grupo**, revisión de los papeles y conclusiones de sus auditores, y comunicaciones con los mismos.
- NIA-ES 610: Evaluación de la adecuación del **trabajo de los auditores internos** y documentación de los procedimientos aplicados por el auditor externo sobre dicho trabajo cuando se utilice el mismo.

### **8.- Normativa de referencia**

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA-ES 560 Hechos posteriores al cierre
- NIA-ES 610 Utilización del trabajo de los auditores internos
- NICC: Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

**CNyP y Departamento Técnico**  
**REA+REGA Auditores del CGE**