



2

Planificación de la auditoría

La **planificación de la auditoría** constituye una de las fases más determinantes del proceso auditor. Su objetivo fundamental es establecer el *marco de trabajo* que orientará a todo el equipo auditor durante la ejecución del encargo, garantizando que el examen se desarrolle con eficacia, eficiencia y conforme a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y al marco legal vigente.

Planificar no es simplemente redactar un documento previo: es una **actividad continua, progresiva y dinámica**, que acompaña al auditor desde el primer contacto con la entidad hasta los momentos previos a la emisión del informe final. A medida que avanza el conocimiento sobre la empresa, sus procesos, sus riesgos y su entorno, la planificación se ajusta y se perfecciona, permitiendo dirigir los esfuerzos hacia las áreas más significativas.

2.1 EL CONTROL INTERNO

El **control interno** constituye uno de los ejes fundamentales sobre los que se sustenta la planificación y ejecución de una auditoría. Para el auditor, comprender y evaluar este sistema no es una tarea secundaria, sino un requisito para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se aplicarán posteriormente. Un control interno bien diseñado y operado reduce significativamente el riesgo de errores materiales; en cambio, un control débil obliga a ampliar el alcance de las pruebas sustantivas.

Concepto de Control Interno

Existen múltiples definiciones de control interno, pero la más aceptada dentro del ámbito profesional es la siguiente:

El control interno es el conjunto de políticas, procedimientos, actividades y estructuras desarrolladas por la dirección para asegurar la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y normativas aplicables.

Es, por tanto, un sistema integral y dinámico que afecta a todos los niveles de la organización, desde la alta dirección hasta los empleados operativos. No se limita exclusivamente al ámbito contable: abarca aspectos administrativos, informáticos, productivos, logísticos y de gestión de riesgos.

Objetivos del Control Interno

Un sistema de control interno bien implementado persigue tres grandes objetivos:

1. *Fiabilidad de la información financiera*

Asegura que los registros contables sean completos, exactos, verificables y elaborados según el marco normativo aplicable. Evita errores en:

- Registro de operaciones.
- Valoración de activos y pasivos.
- Cierres contables.
- Elaboración de estados financieros.

2. *Eficiencia y eficacia operativa*

Contribuye a garantizar que las operaciones se desarrollan conforme a los estándares establecidos, evitando pérdidas, ineficiencias y procedimientos innecesarios.

3. *Cumplimiento normativo*

Permite asegurar que la empresa respeta:

- Legislación mercantil, laboral y fiscal.
- Normativas sectoriales.
- Políticas internas y códigos éticos.

Componentes del Control Interno (Modelo COSO)

El modelo COSO es el marco de referencia más utilizado para describir los componentes esenciales del sistema de control interno. Estos son:

1. Ambiente de control

Es la base del sistema. Incluye:

- Valores éticos y filosofía de gestión.
- Integridad del personal.
- Estructura organizativa.
- Asignación clara de funciones y responsabilidades.
- Estilo de dirección.

Un ambiente de control sólido influye directamente en la efectividad del resto de componentes.

2. Evaluación de riesgos

La organización debe identificar, analizar y valorar los riesgos que afectan a la consecución de sus objetivos. Esta evaluación incluye:

- Riesgos financieros.
- Riesgos operativos.
- Riesgos tecnológicos.
- Riesgos legales o reputacionales.

3. Actividades de control

Son las acciones concretas implantadas para mitigar los riesgos. Incluyen:

1. Autorizaciones y aprobaciones.
2. Segregación de funciones.
3. Control documental.
4. Conciliaciones periódicas.
5. Inventarios físicos.
6. Controles automatizados en sistemas informáticos.

4. Información y comunicación

Para que un control sea eficaz, la información debe:

- Circular de manera clara y oportuna.
- Ser accesible a los responsables de cada proceso.
- Estar soportada por sistemas fiables (software de gestión, ERP, contabilidad).

5. Supervisión y mejora continua

La empresa debe supervisar de forma regular la eficacia de los controles implantados mediante:

- Revisiones internas.
- Auditoría interna.
- Seguimiento de incidencias.
- Actualización de controles ante cambios en el entorno o en los procesos.

Clasificación del Control Interno

El control interno puede clasificarse en varias categorías según su finalidad o naturaleza:

a) Control interno contable

Orienta su acción hacia la integridad y fiabilidad de los registros financieros. Ejemplos:

- Conciliaciones bancarias.
- Cierres contables mensuales.
- Registro correlativo de facturas.
- Control de inventarios.

b) Control interno administrativo

Abarca políticas y procedimientos que aseguran la eficiencia de las operaciones. Por ejemplo:

- Manuales de funciones.
- Protocolos de compras y ventas.
- Autorizaciones para gastos.
- Gestión de recursos humanos.

c) Control interno informático

Asociado a sistemas de información y tecnologías:

- Control de accesos.
- RespalDOS automáticos.
- Auditoría de logs.
- Controles de integridad y validación.

d) Controles preventivos y detectivos

- **Preventivos:** evitan que el error ocurra (perfiles de usuario, autorizaciones, límites de crédito).
- **Detectivos:** permiten identificar un error ya ocurrido (arqueos, inventarios, revisiones).

Importancia del Control Interno para el Auditor

El auditor depende del control interno para determinar el alcance de su trabajo. En términos prácticos:

- **Cuanto más confiable sea el control interno,** menos pruebas sustantivas serán necesarias.
- **Cuanto más débil sea,** mayor será la cantidad y profundidad de comprobaciones que deberá realizar.

De este modo, el control interno:

- **Influye en el riesgo de control**, uno de los componentes del riesgo de auditoría.
- **Guía la selección de áreas críticas.**
- **Permite identificar riesgos significativos de fraude o error.**
- **Afecta al diseño del programa de auditoría.**

Evidencia relacionada con el Control Interno

Durante la auditoría, el profesional recopila información sobre el control interno a través de:

- Entrevistas con personal clave.
- Cuestionarios de control interno (CCI).
- Diagramas de flujo y narrativas.
- Pruebas de cumplimiento.
- Revisión documental.
- Observación directa de procesos.

Situación del control interno	Riesgo de control	Actuación del auditor
Control robusto, documentado y actualizado	Bajo	Reducción de pruebas sustantivas, mayor uso de procedimientos analíticos.
Control moderado con algunas debilidades	Medio	Aumento moderado de pruebas de detalles.
Control débil o inexistente	Alto	Máximo nivel de pruebas sustantivas, ampliación del alcance y mayor tiempo de trabajo.

Limitaciones del Control Interno

El control interno, por muy bien diseñado que esté, nunca elimina totalmente el riesgo.

Sus principales limitaciones son:

- Errores humanos por descuido o desconocimiento.
- Colusión entre empleados.
- Manipulación por parte de la dirección.
- Controles obsoletos o mal actualizados.
- Restricciones económicas o tecnológicas.

Estas limitaciones deben ser tenidas en cuenta por el auditor en su valoración final.

2.2 CONCEPTOS BÁSICOS ASOCIADOS AL CONTROL INTERNO

La comprensión de los conceptos fundamentales asociados a la auditoría y al control interno es imprescindible para establecer una planificación coherente y eficaz. Estos conceptos actúan como “pilares metodológicos” que orientan el enfoque del auditor, la selección de procedimientos y la interpretación de los resultados. A continuación se desarrollan los principales conceptos que deben manejarse durante esta fase.

2.2.1 Materialidad

La materialidad es uno de los conceptos más relevantes en auditoría. Representa el umbral a partir del cual un error, omisión o inexactitud en los estados financieros puede influir en las decisiones económicas de los usuarios.

En la práctica:

- Se fija un importe cuantitativo (por ejemplo, un porcentaje sobre el activo, los ingresos o el resultado).
- Se combinan consideraciones cualitativas (por ejemplo, la naturaleza de una transacción irregular, aunque su cuantía sea pequeña).

La materialidad **no elimina la posibilidad de error**, pero ayuda a priorizar el trabajo del auditor hacia las áreas de mayor impacto.

■ EJEMPLO

Si la materialidad se fija en 50.000 €, un error de 500 € podría no tener impacto significativo, mientras que un error de 20.000 € en una partida sensible, como caja o inventario, podría requerir atención especial.

2.2.2 Riesgo

El concepto de riesgo es inseparable del trabajo auditor. Se define como la probabilidad de que los estados financieros contengan errores materiales no detectados.

El riesgo se divide en:

- **Riesgo inherente:** asociado a la naturaleza de las operaciones (por ejemplo, inventarios perecederos, efectivo, estimaciones contables).
- **Riesgo de control:** probabilidad de que los controles internos no detecten, prevengan o corrijan errores.
- **Riesgo de detección:** riesgo de que los procedimientos del auditor no identifiquen errores existentes.

La combinación de estos tres elementos conforma el **riesgo global de auditoría**.

2.2.3 Evidencia de Auditoría

La evidencia de auditoría es toda la información que el auditor obtiene durante su trabajo para fundamentar su opinión profesional.

Debe ser suficiente (en cantidad) y apropiada (relevante y fiable).

Existen distintos tipos:

- **Evidencia documental:** facturas, contratos, extractos bancarios, albaranes.
- **Evidencia física:** inventarios, recuentos, inspecciones directas.
- **Evidencia analítica:** ratios, comparaciones, estudios de coherencia.
- **Evidencia testimonial:** declaraciones de empleados o directivos.

La evidencia obtenida durante la planificación se complementa con las pruebas realizadas en fases posteriores.

2.2.4 Pruebas de Auditoría

El auditor aplica dos grandes tipos de pruebas:

a) Pruebas de cumplimiento

Verifican si los controles internos están diseñados correctamente y se aplican en la práctica.

■ EJEMPLO

Comprobar que las conciliaciones bancarias mensuales se realizan y están firmadas.

b) Pruebas sustantivas

Verifican directamente saldos, operaciones y hechos económicos.

Incluyen:

- Confirmaciones externas.
- Pruebas de detalle.
- Análisis comparativos.
- Recálculos independientes.

2.2.5 Importancia relativa de las partidas

No todas las cuentas del balance o de la cuenta de pérdidas y ganancias tienen el mismo impacto.

Por eso, el auditor determina cuáles son:

- **Partidas significativas** (por su volumen o su naturaleza).
- **Partidas sensibles al fraude** (por ejemplo, caja, existencias).
- **Partidas complejas** (estimaciones, provisiones, deterioros).

Esta categorización permite ajustar el enfoque de auditoría.

2.2.6 Procedimientos analíticos preliminares

Son técnicas que el auditor utiliza al inicio para detectar variaciones anómalas o tendencias inusuales.

Incluyen:

- Comparaciones con ejercicios anteriores.
- Análisis de ratios de liquidez, rentabilidad o endeudamiento.
- Comparativas por sectores.
- Detección de variaciones inexplicadas.

Sirven para identificar áreas con riesgo de error material.

2.2.7 Juicio profesional

El trabajo del auditor se basa necesariamente en el **juicio profesional**, entendido como la capacidad de aplicar conocimientos técnicos y experiencia para tomar decisiones razonadas.

El juicio profesional interviene en:

- Fijación de materialidad.
- Evaluación del control interno.
- Selección de pruebas.
- Interpretación de evidencias.
- Valoración de riesgos significativos.

Concepto	Definición	Impacto en la auditoría
Materialidad	Umbral de importancia de los errores	Define alcance de pruebas.
Riesgo	Probabilidad de errores no detectados	Determina intensidad del trabajo.
Evidencia	Información para sustentar conclusiones	Fundamento de la opinión.
Pruebas	Procedimientos aplicados por el auditor	Verificación del control y los saldos.
Análisis preliminar	Identificación de anomalías	Focaliza áreas críticas.
Juicio profesional	Experiencia + criterio técnico	Afecta todas las decisiones del auditor.

2.3 CLASES DE CONTROL INTERNO

El control interno puede adoptar distintas formas y funciones dentro de la organización. Para el auditor, conocer las clases de control interno es esencial, ya que de ello depende la forma en que se evaluará su eficacia y la extensión de las pruebas de auditoría. Esta clasificación permite entender cómo se estructura el sistema, qué áreas cubre y cuáles son las posibles debilidades que pueden afectar a la fiabilidad de los estados financieros.

A continuación se describen las tipologías más habituales del control interno, empleadas en la práctica profesional y en la literatura técnica.

2.3.1 Control Interno Contable

El control interno contable tiene como finalidad asegurar la **fiabilidad, integridad y exactitud** de los registros financieros. Es el tipo de control más directamente relacionado con la auditoría financiera.

Incluye medidas tales como:

- Registro correlativo y completo de las transacciones.
- Conciliaciones periódicas (caja, bancos, clientes y proveedores).
- Revisión y aprobación de facturas.

- Control del acceso a activos físicos (caja, inventarios, inmovilizados).
- Documentación de soporte suficiente para cada operación.
- Segregación entre registrar, custodiar y autorizar.

Su objetivo es garantizar que los estados financieros reflejen la imagen fiel de la entidad.

EJEMPLO

En una empresa comercial, el control interno contable incluirá el cruce sistemático entre albaranes, pedidos y facturas, evitando así registros duplicados o faltantes.

2.3.2 Control Interno Administrativo

El control administrativo se centra en asegurar la eficiencia operativa, la optimización de recursos y el seguimiento de los procesos internos. Aunque no se refiere exclusivamente a lo contable, tiene un impacto indirecto en la fiabilidad de la información financiera.

Incluye:

- Políticas internas de compras, ventas y gastos.
- Manuales de funciones y procedimientos.
- Autorizaciones para pagos y operaciones especiales.
- Sistemas de control de inventarios en almacén.
- Procedimientos de contratación y recursos humanos.
- Indicadores de desempeño y controles operativos.

Este tipo de control permite a la empresa alcanzar sus objetivos operativos, minimizar pérdidas y asegurar un funcionamiento ordenado.

EJEMPLO

La obligación de que cualquier gasto de más de 500 € deba ser aprobado por un responsable de área es un control administrativo que previene usos indebidos de fondos.

2.3.3 Control Interno Informático

El uso creciente de sistemas digitales hace imprescindible un conjunto de controles orientados a garantizar la seguridad, integridad y continuidad de la información. Estos controles son especialmente relevantes para el auditor, puesto que los sistemas informáticos afectan directamente a los registros contables.

Incluyen:

- Control de accesos por usuarios, roles y contraseñas.
- Copias de seguridad automáticas.
- Sistemas de registro de actividad (logs).
- Controles automáticos de integridad de datos.
- Configuración de permisos en el ERP o software contable.
- Protección ante ciberataques y fallos de infraestructura.

Estos controles pueden ser manuales (configurados y supervisados por personas) o automáticos (programados en el propio sistema).

■ EJEMPLO

Un ERP que impide contabilizar facturas duplicadas actúa como control automático informático, reduciendo riesgo de error.

2.3.4 Controles Preventivos

Son aquellos diseñados para evitar que un error o irregularidad llegue a producirse. Actúan antes de la operación o en el momento de su ejecución.

■ EJEMPLOS

- Límites de crédito configurados para clientes.
- Autorización previa para determinados gastos.
- Validación automática de datos en el sistema.
- Segregación de funciones (quien autoriza no paga; quien paga no registra).

Estos controles reducen significativamente el riesgo, especialmente el riesgo inherente y el riesgo de fraude.

2.3.5 Controles Detectivos

Son controles que descubren errores después de que hayan ocurrido. Permiten identificar irregularidades y aplicar correcciones oportunas.

Incluyen:

- Conciliaciones bancarias.
- Recuentos físicos de inventario.
- Auditorías internas.
- Revisiones periódicas de cuentas contables.
- Informes de desviaciones presupuestarias.

Los controles detectivos no evitan el error, pero permiten conocerlo y corregirlo antes de que tenga consecuencias mayores.

2.3.6 Controles Correctivos

Son aquellos que se activan una vez detectado un error para garantizar:

- Su corrección inmediata.
- La implantación de medidas que eviten su repetición.

Pueden incluir:

- Ajustes contables.
- Modificación de procedimientos.
- Refuerzo de controles preventivos.
- Formación adicional al personal.

La auditoría presta especial atención a si la organización responde adecuadamente ante fallos detectados.

2.3.7 Controles Manuales y Automáticos

a) Controles manuales

Dependen de la intervención humana.

■ EJEMPLO

Firma manual de un responsable en la aprobación de pagos.

b) Controles automáticos

Están incorporados en sistemas informáticos.

■ EJEMPLO

Validación automática de que los totales cuadren antes de aceptar un asiento contable.

Los controles automáticos suelen ser más fiables, pero exigen una adecuada configuración tecnológica y revisiones periódicas.

Tipo de control	Objetivo principal	Naturaleza	Ejemplos
Contable	Fiabilidad de información financiera	Manual/Automático	Conciliaciones, registro de facturas.
Administrativo	Eficiencia operativa	Manual	Políticas internas, autorizaciones.
Informático	Seguridad e integridad de datos	Automático	Backups, control de accesos.
Preventivo	Evitar errores	Manual/Automático	Firmas previas, validación de datos.
Detectivo	Identificar errores	Manual	Inventarios, revisiones.
Correctivo	Corregir errores	Manual	Ajustes, mejora de controles.

2.4 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

La evaluación del control interno es una fase esencial dentro de la planificación de la auditoría. Su finalidad es determinar el grado de confianza que el auditor puede depositar en los controles existentes dentro de la organización y, en consecuencia, definir la naturaleza, el alcance y la intensidad de las pruebas de auditoría que realizará posteriormente.

Para ello, el auditor debe analizar tanto el diseño como el funcionamiento real de los controles internos, valorando si éstos son adecuados para prevenir, detectar o corregir errores materiales en los estados financieros.

2.4.1 Finalidad de la evaluación

El auditor evalúa el control interno con objetivos muy concretos:

- **Conocer la estructura y funcionamiento de los procesos clave** de la empresa.
- **Identificar debilidades significativas** que puedan generar riesgos de error o fraude.
- **Determinar el riesgo de control**, que forma parte del riesgo global de auditoría.
- **Decidir si puede confiar en los controles** o si es necesario ampliar las pruebas sustantivas.
- **Diseñar un programa de auditoría eficiente**, adaptado a la entidad y sus riesgos específicos.

2.4.2 Etapas de la evaluación del control interno

La evaluación del control interno se desarrolla habitualmente en cuatro fases:

1. Conocimiento preliminar del sistema

El auditor recopila información general sobre:

1. Actividad de la entidad.
2. Procesos relevantes (ventas, compras, tesorería, inventarios, nóminas).
3. Estructura de responsabilidades.
4. Sistemas informáticos utilizados.
5. Manuales de procedimientos internos.

Esto se obtiene mediante:

- ✔ Entrevistas con responsables.
- ✔ Observación directa.
- ✔ Revisión documental preliminar.
- ✔ Lectura de informes anteriores (internos o externos).

2. Documentación de los procesos y controles

Una vez conocida la estructura básica, el auditor documenta los procesos clave utilizando herramientas como:

a) Diagramas de flujo

Representan gráficamente:

- ✔ Secuencia de actividades.
- ✔ Departamentos implicados.
- ✔ Documentos generados.
- ✔ Controles aplicados.

b) Narrativas o descripciones detalladas

Documentos en forma de texto que explican paso a paso cómo funciona cada proceso.

c) Cuestionarios de Control Interno (CCI)

Listados de preguntas diseñados para identificar la presencia o ausencia de controles.

EJEMPLO DE PREGUNTAS FRECUENTES

- ¿Se realiza conciliación bancaria mensual?
- ¿Existe segregación entre autorizar, registrar y custodiar?
- ¿Están definidos límites de aprobación?

3. Evaluación del diseño de los controles

El auditor valora si los controles:

- Están bien definidos.
- Son coherentes con los riesgos identificados.
- Son razonables y suficientes para evitar errores materiales.
- Están documentados adecuadamente.

Un control puede estar bien diseñado pero no aplicarse correctamente en la práctica.

4. Pruebas de funcionamiento (pruebas de cumplimiento)

Consisten en comprobar si los controles funcionan realmente de forma eficaz.

EJEMPLOS DE PRUEBAS

- Revisar una muestra de conciliaciones bancarias para verificar si están firmadas y revisadas.

- Comprobar que todos los pagos superiores a cierto importe tienen la aprobación correspondiente.
- Verificar que el sistema bloquea facturas duplicadas.
- Observar físicamente la realización de inventarios.

Si el auditor determina que el control funciona, puede confiar en él y reducir pruebas sustantivas.

Si no funciona, debe incrementar los procedimientos adicionales.

2.4.3 Técnicas utilizadas en la evaluación

El auditor emplea una serie de técnicas que le permiten obtener información sólida y suficiente:

a) Indagación

Preguntas realizadas a personal clave para entender los procesos.

b) Observación directa

El auditor presencia la ejecución del proceso.

c) Inspección documental

Revisión de documentos que evidencian la existencia del control.

d) Reejecución

El auditor reproduce un control para comprobar su funcionamiento.

e) Pruebas selectivas

Aplicadas a muestras representativas para validar su eficacia.

2.4.4 Determinación del grado de confianza en el control interno

La confianza del auditor dependerá de:

- La fiabilidad del diseño.
- El funcionamiento real del control.
- La ausencia de errores detectados en pruebas preliminares.
- La complejidad del control (manual vs. automático).
- La experiencia previa del auditor con la entidad.

Se establecen tres niveles básicos:

a) Confianza alta

El control está bien diseñado y funciona correctamente.
→ El auditor reduce pruebas sustantivas.

b) Confianza moderada

El control es adecuado, pero presenta pequeñas deficiencias.
→ Se aplican pruebas de detalle adicionales.

c) Confianza baja o nula

El control es insuficiente o no funciona.
→ Se incrementa significativamente la extensión de las pruebas sustantivas.

2.4.5 Identificación de debilidades del control interno

Durante la evaluación, el auditor puede identificar:

- Falta de segregación de funciones.
- Conciliaciones no realizadas o sin revisión.
- Accesos informáticos excesivamente amplios.
- Ausencia de procedimientos escritos.

- Falta de revisión de inventarios.
- Trazabilidad incompleta de documentos.
- Excesiva dependencia de un único empleado clave.

Estas debilidades deben recogerse en los papeles de trabajo y comunicarse a la dirección en forma de cartas de recomendaciones.

Evaluación de un proceso de compras

Etapas del proceso	Control evaluado	Resultado	Impacto en la auditoría
Emisión de pedidos	Aprobación por responsable	Correcto	Reduce pruebas en compras.
Recepción de mercancía	Arqueo y sello de conformidad	Insuficiente	Aumenta pruebas físicas.
Registro contable	Conciliación pedido-albarán-factura	Adecuado	Rango normal de pruebas.
Pago	Autorización doble	Correcto	Riesgo de fraude bajo.

Tras completar la evaluación, el auditor:

- Determina el nivel de riesgo de control.
- Establece la estrategia de auditoría más adecuada.
- Define el alcance de las pruebas sustantivas.
- Documenta hallazgos, debilidades y recomendaciones.
- Ajusta la planificación según los riesgos detectados.

La evaluación del control interno es, por tanto, una de las fases más críticas del proceso auditor, ya que condiciona todas las decisiones posteriores.

2.5 LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

Aunque un sistema de control interno esté correctamente diseñado y operado, **nunca puede garantizar la eliminación total de errores, irregularidades o fraudes**. Las limitaciones son inherentes a cualquier organización y deben ser comprendidas por el auditor para valorar adecuadamente el riesgo de control y ajustar sus procedimientos.

Estas limitaciones pueden deberse tanto a factores humanos como organizativos, tecnológicos y económicos. A continuación se desarrollan las limitaciones más relevantes que afectan a la fiabilidad del sistema.

2.5.1 Limitaciones inherentes al factor humano

El control interno depende, en gran medida, del comportamiento y competencias de las personas que lo ejecutan. Entre las limitaciones más comunes se encuentran:

a) Errores por descuido o falta de atención

Los controles pueden fallar simplemente porque un empleado comete un error involuntario:

- Distraerse.
- Olvidar un paso del procedimiento.
- Transcribir mal un dato.

b) Falta de formación o capacitación

Si el personal desconoce los procesos o no comprende la importancia del control, es probable que lo ejecute incorrectamente.

c) Fatiga y presión laboral

El exceso de carga de trabajo puede provocar que se apliquen controles de forma superficial o incompleta.

d) Interpretación incorrecta de instrucciones

Los procedimientos pueden ser mal entendidos, especialmente si no están documentados con suficiente claridad.

2.5.2 Limitaciones estructurales u organizativas

La forma en que está configurada la organización influye directamente en la eficacia del control interno:

a) Falta de segregación de funciones

Cuando una misma persona controla, registra y autoriza una operación, se incrementa el riesgo de fraude y error.

b) Excesiva dependencia de un empleado clave

Si un solo trabajador concentra demasiado conocimiento o responsabilidad, cualquier ausencia o mala praxis puede afectar el sistema.

c) Ausencia de procedimientos escritos

Un control no documentado puede variar según la persona que lo realiza, generando inconsistencias.

d) Supervisión insuficiente

La falta de revisión periódica debilita la eficacia del sistema y permite que errores recurrentes pasen desapercibidos.

2.5.3 Limitaciones tecnológicas

Los sistemas informáticos, aunque aportan seguridad y automatización, también presentan sus limitaciones:

a) Fallos de configuración del software

Un ERP mal parametrizado puede permitir operaciones incorrectas o generar datos inconsistentes.

b) De sistemas externos

Si la empresa utiliza herramientas de terceros, los fallos ajenos pueden afectar al control interno.

c) Vulnerabilidades de seguridad

Virus, malware o accesos no autorizados pueden comprometer la integridad de la información.

d) Errores de actualización o mantenimiento

Actualizaciones incompletas o mal implementadas pueden desactivar controles automáticos.

2.5.4 Limitaciones económicas

Las organizaciones operan con recursos limitados. Esto implica que:

- No siempre es viable implantar controles sofisticados.
- Puede ser necesario equilibrar coste y eficacia.
- En empresas pequeñas, la segregación de funciones puede ser difícil de implementar.

El auditor debe entender este contexto y valorar los controles “razonables” dentro de la capacidad de la empresa.

2.5.5 Colusión entre empleados

La **colusión** se produce cuando dos o más personas colaboran intencionadamente para eludir los controles.

Este es uno de los factores más peligrosos porque:

- Permite ocultar fraudes.
- Anula controles preventivos y detectivos.
- Puede durar mucho tiempo sin ser detectado.

EJEMPLO

Un empleado de contabilidad y uno de almacén coordinan registros falsos para desviar mercancía.

2.5.6 Manipulación por parte de directivos

La dirección tiene capacidad para:

- Anular controles.
- Autorizar excepciones.
- Presionar al personal para evitar procedimientos.
- Forzar registros contables inapropiados.

Esta manipulación es especialmente relevante en auditoría porque puede derivar en **fraudes de alto nivel** (fraude corporativo), difíciles de detectar con controles ordinarios.

2.5.7 Cambios en el entorno o en los procesos

Incluso controles sólidos pueden quedar obsoletos si:

- Cambian las normas contables o fiscales.
- Cambia el modelo de negocio.
- Se implantan nuevos sistemas tecnológicos.
- Se reorganiza la estructura interna.

Si los controles no se actualizan al mismo ritmo que los cambios, su eficacia disminuye.

2.5.8 Principales limitaciones del control interno

Categoría	Ejemplos de limitaciones	Impacto en la auditoría
Humano	Errores, falta de formación, fatiga	Aumenta riesgo de error.
Organizativo	Falta de segregación, supervisión débil	Necesidad de ampliar pruebas.
Tecnológico	Fallos de software, accesos no controlados	Incremento de pruebas sustantivas.

Categoría	Ejemplos de limitaciones	Impacto en la auditoría
Económico	Imposibilidad de controles sofisticados	Evaluación contextualizada.
Colusión	Fraudes ocultos entre empleados	Riesgo significativo.
Alta dirección	Manipulación de datos o anulación de controles	Riesgo de fraude corporativo.
Cambios en entornos/ procesos	Controles obsoletos	Riesgo de irregularidades.

2.6 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA. FASES

La planificación de la auditoría es un proceso estructurado que permite organizar el trabajo de forma lógica, eficiente y orientada a los riesgos. Su finalidad es proporcionar un enfoque adecuado para el desarrollo de la auditoría, asegurando que se identifiquen las áreas más relevantes, se evalúen los riesgos significativos y se definan los procedimientos necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada.

Aunque cada auditoría puede requerir ajustes específicos, la planificación suele dividirse en tres grandes fases: planificación preliminar, planificación detallada y revisión continua. Estas fases se solapan y alimentan entre sí, por lo que la planificación se entiende como un proceso dinámico y no como un documento fijo.

2.6.1 Fase de planificación preliminar

La planificación preliminar tiene como objetivo obtener una visión general de la entidad y de su entorno. En esta fase el auditor busca comprender los elementos básicos que influyen en la elaboración de los estados financieros y determinar si existen áreas que puedan requerir especial atención.

Entre las actividades principales de esta fase se incluyen:

- Revisión del encargo de auditoría y análisis de la independencia del auditor.
- Estudio de auditorías anteriores, si las hubiera.
- Revisión inicial de los estados financieros.
- Comprensión del sector económico al que pertenece la entidad.
- Identificación de factores externos relevantes (normativa, regulaciones, competencia, coyuntura económica).
- Reuniones iniciales con la dirección para conocer los procesos clave y los cambios significativos del ejercicio.
- Identificación preliminar de riesgos relevantes.

Esta fase actúa como base para el resto del proceso, permitiendo al auditor orientarse y preparar las líneas generales del trabajo.

2.6.2 Fase de planificación detallada

Una vez adquirida la comprensión general de la entidad, el auditor profundiza en el estudio de los procesos y riesgos. Esta fase es la más técnica y tiene un impacto directo en la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría a realizar.

Las actividades habituales en esta fase incluyen:

- Evaluación del control interno y determinación del riesgo de control.
- Análisis detallado de riesgos significativos, tanto inherentes como derivados de los controles.
- Determinación de la materialidad global y específica por áreas.
- Selección del enfoque de auditoría: pruebas sustantivas, pruebas de cumplimiento o enfoque combinado.

- Definición de los procedimientos analíticos preliminares.
- Elaboración del programa de auditoría para cada área contable.
- Determinación de la necesidad de especialistas (informáticos, actuarios, peritos, etc.).
- Asignación de tareas al equipo auditor.
- Definición de un calendario de trabajo, incluyendo fechas de visita preliminar y visita final.

El resultado de esta fase es un plan de auditoría estructurado y documentado, que servirá como guía para la ejecución del trabajo.

2.6.3 Fase de revisión y ajuste continuo

El trabajo del auditor no termina con la elaboración del plan. A medida que avanza la auditoría, pueden surgir hechos que obliguen a modificar o ampliar el plan inicial. Por ello, la planificación se considera un proceso revisable que debe ajustarse conforme se obtenga nueva información.

Algunos factores que pueden requerir la modificación del plan de auditoría son:

- Hallazgos inesperados durante las pruebas iniciales.
- Identificación de controles que no funcionan correctamente.
- Cambios repentinos en la situación financiera de la entidad.
- Descubrimiento de riesgos no detectados inicialmente.
- Incidentes que afecten a la fiabilidad de los estados financieros.

El auditor debe documentar cualquier cambio en el enfoque y justificar las decisiones adoptadas, manteniendo la trazabilidad del proceso.

2.6.4 Resultado de la planificación

Al finalizar la planificación, el auditor debe disponer de:

- Un entendimiento suficiente de la entidad y su entorno.
- Una identificación clara de los riesgos significativos.
- Una evaluación documentada del control interno.
- La determinación del riesgo de auditoría que está dispuesto a aceptar.
- La definición de la materialidad.
- Un programa de auditoría detallado y razonado.
- Un esquema de asignación de recursos y tiempos.

Todo ello se integra en los papeles de trabajo y constituye la guía operativa de la auditoría.

2.6.5 Riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría es uno de los conceptos centrales sobre los que se construye toda la planificación del trabajo. Representa la posibilidad de que el auditor, tras realizar sus procedimientos y emitir su informe, esté expresando una opinión incorrecta porque los estados financieros contienen errores materiales que no fueron detectados.

Este riesgo nunca puede eliminarse completamente, ni siquiera con pruebas exhaustivas. Sin embargo, las Normas Internacionales de Auditoría establecen que debe reducirse hasta un nivel razonablemente bajo mediante una adecuada planificación, un análisis profundo de los riesgos y la aplicación de procedimientos eficaces.

El auditor no puede modificar el riesgo inherente ni el riesgo de control, ya que dependen de la empresa.

En cambio, sí puede actuar directamente sobre el riesgo de detección ajustando el enfoque, el alcance y la profundidad de sus pruebas.

Relación entre los riesgos

La relación clásica entre estos conceptos se expresa mediante la fórmula:

$$\text{Riesgo de auditoría} = \text{Riesgo inherente} \times \text{Riesgo de control} \times \text{Riesgo de detección}$$

De esta ecuación se desprende un principio fundamental:

Cuanto mayor es el riesgo inherente y el riesgo de control, más bajo debe fijarse el riesgo de detección, lo que obligará al auditor a aplicar más pruebas sustantivas y obtener más evidencia para compensar ese riesgo.

Riesgo global de auditoría

La combinación de los tres riesgos anteriores determina el riesgo global que el auditor está dispuesto a aceptar.

La relación tradicional se expresa como:

$$\text{Riesgo de Auditoría} = \text{Riesgo Inherente} \times \text{Riesgo de Control} \times \text{Riesgo de Detección}$$

El auditor busca mantener el riesgo global en un nivel que sea **razonablemente bajo**, tal como exigen las normas profesionales.

Objetivo del auditor respecto al riesgo

El auditor debe diseñar y aplicar los procedimientos necesarios para que el riesgo de emitir una opinión incorrecta:

- Sea razonablemente bajo.
- Esté documentado en los papeles de trabajo.
- Sea coherente con la naturaleza del negocio y los riesgos identificados.
- Permita obtener una evidencia suficiente y adecuada.

Reducir el riesgo implica analizar a fondo la entidad y adaptar el enfoque, evitando auditorías genéricas o basadas en procedimientos estándar.

Factores que influyen en el riesgo de auditoría

El riesgo global que el auditor está dispuesto a aceptar depende de:

1. La complejidad de la entidad.
2. La estabilidad del sector económico.
3. La existencia de operaciones inusuales o estimaciones complejas.
4. La integridad y competencia de la dirección.
5. El historial de errores o irregularidades en ejercicios anteriores.
6. La calidad del control interno.
7. La fiabilidad de los sistemas informáticos.
8. La presión del entorno o la situación financiera de la empresa.

Impacto del riesgo de auditoría en la planificación

Un riesgo elevado obliga a:

- Ampliar el tamaño de las muestras.
- Incrementar pruebas sustantivas.
- Reducir la confianza en los controles internos.
- Realizar procedimientos más específicos y profundos.
- Obtener confirmaciones externas adicionales.
- Supervisar más estrictamente el trabajo del equipo auditor.

Por el contrario, un riesgo bajo permite un enfoque más analítico y un menor uso de pruebas de detalle.

Ejemplo

Si una empresa presenta un elevado volumen de operaciones en efectivo, escasa segregación de funciones y un sector con alta rotación de personal, el riesgo inherente y el riesgo de control serán altos.

En consecuencia, el auditor deberá compensarlo disminuyendo el riesgo de detección, lo que se traduce en:

- Más recuentos físicos.
- Confirmaciones externas.
- Cruces de información.
- Análisis detallados de movimientos.

En cambio, una empresa con procedimientos sólidos, sistemas automatizados y un control interno eficaz requerirá menos pruebas intensivas.

2.7 CLASES DE RIESGO EN AUDITORÍA

El concepto de riesgo es esencial en el trabajo auditor. La auditoría moderna se basa en un **enfoque orientado al riesgo**, lo que significa que todas las decisiones del auditor —qué revisar, cuánto revisar y cómo revisarlo— dependen del análisis y valoración del riesgo de errores materiales en los estados financieros.

En términos generales, el riesgo de auditoría se define como la posibilidad de que el auditor emita una opinión incorrecta debido a que los estados financieros contienen errores materiales no detectados. Para analizarlo, se divide en componentes más pequeños que permiten identificar el origen del riesgo y actuar sobre él.

Estos componentes son: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. La interacción de los tres determina el riesgo global.

2.7.1 Riesgo inherente

El riesgo inherente es la susceptibilidad natural de una partida, área o proceso a contener errores materiales, antes de considerar la existencia de controles internos.

Depende de factores como:

- Naturaleza del negocio (por ejemplo, entidades financieras o tecnológicas).
- Complejidad del proceso contable.
- Volatilidad del sector.
- Existencia de estimaciones subjetivas (provisiones, deterioros, amortizaciones).
- Alto volumen de operaciones.
- Naturaleza del activo (inventarios perecederos, efectivo, existencias de alto valor).

EJEMPLO

La cuenta de “existencias” tiene un riesgo inherente mayor que la cuenta de “terrenos”, porque implica más movimientos, estimaciones y posibilidad de deterioros.

2.7.2 Riesgo de control

Corresponde a la posibilidad de que los controles internos de la entidad no prevengan, detecten ni corrijan a tiempo errores significativos.

Está directamente relacionado con:

- Calidad del diseño de los procedimientos.
- Nivel de supervisión.
- Funcionamiento real de los controles.
- Segregación o no de funciones.
- Grado de automatización.
- Confiabilidad de los sistemas informáticos.

EJEMPLO

Si la empresa no realiza conciliaciones bancarias periódicas, aumenta el riesgo de control en la cuenta de tesorería.

2.7.3 Riesgo de detección

El riesgo de detección es la **posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor no identifiquen errores materiales existentes en los estados financieros.**

Depende de:

- Calidad del diseño de las pruebas.
- Tamaño de las muestras.
- Profesionalidad del equipo auditor.
- Naturaleza de las pruebas utilizadas.
- Tiempos disponibles para el trabajo.

El auditor **sí puede influir** en este riesgo, ya que lo controla a través de la planificación y la ejecución de los procedimientos.

EJEMPLO

Si el auditor toma una muestra insuficiente de facturas o utiliza pruebas poco efectivas, aumenta el riesgo de detección.

2.8 NIVELES DE RIESGO DE AUDITORÍA

Para interpretar correctamente la información obtenida en la evaluación de riesgos, el auditor clasifica los riesgos en niveles que le permitan ajustar la extensión y profundidad de sus pruebas. Estos niveles sirven como guía práctica para definir el enfoque de auditoría, la cantidad de evidencia necesaria y los recursos a utilizar.

A continuación se desarrollan los niveles más habituales.

2.8.1 Riesgo alto

El riesgo se considera alto cuando:

- La partida es compleja o muy susceptible a errores.
- Existen debilidades significativas en el control interno.
- La empresa tiene antecedentes de errores o irregularidades.
- Las cifras presentan variaciones inesperadas o inconsistentes.
- El sector o entorno económico es muy volátil.
- Se detectan indicios de fraude o falta de supervisión.

En este nivel, el auditor debe:

- Aplicar un mayor número de pruebas sustantivas.
- Incrementar el tamaño de la muestra.
- Realizar más confirmaciones externas.
- Reducir al mínimo la confianza en el control interno.
- Aumentar la supervisión del trabajo del equipo auditor.

2.8.2 Riesgo medio

El riesgo se considera medio cuando:

- El control interno tiene algunas debilidades, pero en general es razonablemente fiable.
- No existen indicios relevantes de fraude o irregularidades.
- Las cifras presentan coherencia con ejercicios anteriores.
- La entidad adapta sus procedimientos de forma correcta a la normativa contable.

En este escenario, el auditor suele:

- Combinar pruebas de cumplimiento y sustantivas.
- Utilizar procedimientos analíticos más amplios.
- Confiar parcialmente en el control interno.

2.8.3 Riesgo bajo

Un riesgo bajo indica que:

- El control interno está bien diseñado y funciona adecuadamente.
- Los procesos contables están estables y supervisados.
- El negocio no es especialmente complejo ni volátil.
- No existen áreas críticas con alta probabilidad de error.

En este nivel, el auditor puede:

- Reducir la extensión de las pruebas de detalle.
- Potenciar el uso de procedimientos analíticos.
- Confiar de forma significativa en los controles internos.
- Utilizar muestreos reducidos y pruebas menos invasivas.

2.8.4 Cuadro resumen de los niveles de riesgo

Nivel de riesgo	Características	Enfoque del auditor
Alto	Controles débiles, complejidad elevada, riesgos significativos	Máximas pruebas sustantivas, muestras amplias, verificación intensiva.
Medio	Controles razonables con algunas debilidades	Enfoque mixto: pruebas de cumplimiento + sustantivas.
Bajo	Controles sólidos, procesos estables	Mayor uso de procedimientos analíticos y menor alcance en pruebas de detalle.

2.9 MÉTODOS PARA OBTENER LA EVIDENCIA

La evidencia de auditoría constituye la base sobre la que el auditor sustenta sus conclusiones. Durante la planificación y ejecución del trabajo, el auditor debe aplicar una serie de métodos que le permitan obtener

información suficiente, pertinente y fiable para apoyar su opinión sobre los estados financieros.

Los métodos para obtener evidencia no son arbitrarios; están definidos por las Normas Internacionales de Auditoría y forman parte de un enfoque metodológico que combina técnicas manuales, procedimientos analíticos, verificaciones documentales y observación directa. El auditor seleccionará uno u otro método en función de la naturaleza del riesgo, del área auditada y de la fiabilidad del control interno existente.

A continuación se detallan los métodos más utilizados.

2.9.1 Inspección documental

Consiste en revisar documentos, registros, contratos y justificantes que respaldan las operaciones económicas.

Ejemplos habituales:

- Facturas de compra y venta.
- Albaranes y órdenes de pedido.
- Extractos bancarios.
- Contratos con proveedores y clientes.
- Nóminas y documentos laborales.
- Registros contables y libros auxiliares.

La calidad de un control interno suele reflejarse en la calidad de su documentación. La inspección documental es uno de los métodos más utilizados porque permite validar la trazabilidad de las operaciones.

2.9.2 Observación directa

Implica presenciar personalmente la realización de un proceso o control.

■ EJEMPLOS

- Observar el recuento físico de inventarios.
- Verificar el arqueo de caja.
- Comprobar la aplicación de un procedimiento administrativo.

Este método permite obtener evidencia de primera mano sobre el funcionamiento real de los controles.

2.9.3 Confirmación externa

Consiste en solicitar a terceros información directa sobre operaciones o saldos existentes entre ellos y la entidad auditada.

Es especialmente relevante en:

- Saldos de clientes y proveedores.
- Cuentas bancarias.
- Préstamos y obligaciones financieras.
- Existencias en depósitos externos.

La confirmación externa es una de las pruebas más fiables, ya que la información proviene de una fuente independiente.

2.9.4 Recálculo y verificación matemática

El auditor reproduce operaciones matemáticas para verificar su exactitud.

■ EJEMPLOS

- Cálculo de amortizaciones.
- Sumas y saldos de cuentas contables.
- Intereses de préstamos.
- Cálculo de provisiones.

Este método es útil cuando existen riesgos derivados de errores humanos o procesos automáticos defectuosos.

2.9.5 Indagación o entrevistas

Consiste en realizar preguntas a personas de diferentes niveles dentro de la organización.

Permite obtener información sobre:

- Procedimientos internos.
- Cambios en los procesos.
- Operaciones inusuales.
- Eventos posteriores al cierre.

La indagación no debe utilizarse como única evidencia, sino complementarse con otras pruebas que verifiquen la información suministrada.

2.9.6 Procedimientos analíticos

Comprenden el estudio de relaciones entre datos financieros y no financieros, así como la comparación con:

- Datos históricos.
- Presupuestos.
- Empresas similares del sector.
- Ratios financieros.

Los procedimientos analíticos permiten detectar anomalías que puedan indicar errores o irregularidades, y son especialmente útiles en fases preliminares o como pruebas sustantivas cuando los controles internos son fiables.

2.9.7 Reejecución (test of controls)

El auditor vuelve a ejecutar el control tal y como debería realizarse para comprobar si es eficaz.

■ EJEMPLO

Si el procedimiento establece que debe verificarse la correspondencia entre pedido, albarán y factura, el auditor selecciona una muestra y realiza esa misma comprobación.

2.9.8 Combinación de métodos

En la práctica, el auditor utiliza una combinación de técnicas.

Por ejemplo, para validar el área de clientes puede:

- Revisar facturas (inspección documental).
- Confirmar saldos con terceros (confirmación externa).
- Analizar variaciones de ventas (procedimiento analítico).
- Recalcular intereses o descuentos.

La complementariedad de métodos permite obtener evidencia razonablemente sólida y suficiente.

2.10 DOCUMENTACIÓN DE TRABAJO: CONCEPTO Y CONTENIDO

Dentro del proceso de auditoría, la documentación de trabajo adquiere una importancia fundamental porque permite dejar constancia de todo lo realizado, observado y concluido. El concepto y contenido de esta documentación están regulados por las Normas Internacionales de Auditoría, que establecen criterios mínimos de calidad y conservación.

2.10.1 Concepto de documentación de auditoría

Se entiende por documentación de auditoría el conjunto organizado de registros, cédulas, archivos, informes y anotaciones que el auditor elabora o recopila durante la planificación, ejecución y finalización del trabajo.

La documentación constituye la “memoria técnica” de la auditoría. No solo sirve como evidencia de que el trabajo se ha realizado siguiendo las normas, sino que demuestra:

- Las decisiones profesionales adoptadas.
- Los procedimientos aplicados.
- La evidencia obtenida.
- El razonamiento que sostiene la opinión del auditor.

Además, facilita la supervisión interna, la revisión externa y el trabajo futuro en auditorías posteriores.

2.10.2 Finalidad de la documentación

La documentación persigue varios objetivos esenciales:

- Dejar constancia del cumplimiento de las normas técnicas.
- Sustentar la opinión del auditor de forma objetiva.
- Facilitar la revisión del trabajo por parte de otros auditores.
- Demostrar la coherencia entre la planificación, las pruebas realizadas y las conclusiones.
- Proteger al auditor frente a reclamaciones o discrepancias.
- Servir de base para futuras auditorías de la misma entidad.

2.10.3 Contenido mínimo de la documentación

El contenido de los papeles de trabajo debe permitir comprender:

- La naturaleza del encargo.
- La planificación elaborada y sus modificaciones.
- La evaluación del control interno.
- El nivel de materialidad determinado.
- El enfoque de auditoría adoptado.
- Los procedimientos de auditoría aplicados.
- Las evidencias obtenidas y su valoración.
- Los resultados y las conclusiones.
- Los ajustes o recomendaciones propuestos.
- Los documentos que evidencian la comunicación con la entidad.

En definitiva, la documentación debe estar redactada de tal forma que un auditor experimentado, ajeno al trabajo, pueda comprender claramente el proceso seguido.

2.10.4 Presentación y organización de la documentación

La documentación debe estar organizada de manera lógica, sistemática y accesible.

Para ello, se utilizan estructuras como:

- Índices generales y parciales.
- Separadores por áreas contables.
- Códigos y referencias cruzadas.
- Cédulas numeradas y clasificadas.
- Archivos electrónicos protegidos y ordenados.

Una documentación mal organizada dificulta el seguimiento del trabajo y puede restar credibilidad a la auditoría.

2.10.5 Calidad de la documentación

La documentación debe cumplir con ciertos criterios de calidad:

- Claridad: debe ser comprensible sin explicaciones adicionales.
- Exhaustividad: debe incluir toda la información relevante.
- Pertinencia: debe estar relacionada directamente con el trabajo de auditoría.
- Verificabilidad: debe permitir rastrear cualquier cifra o conclusión.
- Consistencia: debe seguir un formato y estilo homogéneo.
- Oportunidad: debe completarse a medida que avanza el trabajo, no al final.

2.10.6 Relación con el informe final

El informe de auditoría es la culminación del trabajo, pero su validez depende directamente de la calidad de los papeles de trabajo, que deben demostrar que:

- Se evaluaron los riesgos adecuadamente.
- Se aplicaron procedimientos suficientes y adecuados.
- La evidencia obtenida es razonable.
- Las conclusiones son coherentes con lo observado.

En caso de revisión posterior (inspecciones, organismos reguladores, supervisión interna), toda la fundamentación de la opinión se buscará en la documentación de trabajo.

2.11 CLASES

La documentación de trabajo del auditor puede adoptar múltiples formas según el tipo de prueba realizada, la naturaleza del área revisada y el formato de la evidencia obtenida. Para organizar toda esta información de manera ordenada y comprensible, es habitual clasificar los papeles de trabajo en varias categorías. Esta clasificación facilita la revisión, la supervisión interna, la trazabilidad de las conclusiones y la correcta conservación del archivo de auditoría.

A continuación se detallan las clases más utilizadas en la práctica profesional.

2.11.1 Papeles de planificación

Incluyen toda la información elaborada en la fase inicial de la auditoría, como:

- Descripción de la entidad.
- Evaluación preliminar de riesgos.
- Determinación de materialidad.
- Plan general de auditoría.
- Cronogramas de trabajo.
- Asignación de funciones al equipo.

Estos documentos permiten entender cómo se estructura el enfoque global del auditor.

2.11.2 Papeles narrativos

Son textos descriptivos que detallan:

- Procesos internos de la entidad.
- Ciclos contables.
- Entrevistas realizadas a responsables.
- Cambios operativos o contables ocurridos durante el ejercicio.

Permiten comprender la lógica de los procedimientos y su impacto en los riesgos.

2.11.3 Papeles gráficos

Incluyen diagramas de flujo, organigramas y mapas de procesos que representan visualmente:

- La secuencia de actividades.
- Los órganos responsables de cada paso.
- Los controles aplicados.
- La relación entre documentos y operaciones.

Son en especial útiles para revisar rápidamente áreas complejas como compras, ventas o tesorería.

2.11.4 Papeles de evaluación de control interno

Recogen:

- Cuestionarios de control interno.
- Narrativas asociadas a los controles identificados.
- Resultado de las pruebas de cumplimiento.
- Identificación de debilidades relevantes.
- Conclusiones sobre la fiabilidad de los controles.

Son clave para determinar el enfoque de auditoría y el riesgo de control.

2.11.5 Papeles de pruebas sustantivas

Incluyen toda la evidencia obtenida para verificar directamente los saldos y transacciones:

- Confirmaciones externas.
- Recuentos físicos de inventarios.
- Conciliaciones bancarias revisadas.
- Pruebas de detalle sobre facturas, nóminas o amortizaciones.
- Procedimientos analíticos aplicados.

Deben ser claros, detallados y justificativos.

2.11.6 Papeles de conclusiones

Recogen las conclusiones por áreas y reflejan:

- Si los saldos son razonables.
- Si existen ajustes propuestos.
- Si se detectaron incidencias o errores.
- La valoración final del riesgo.

La información contenida en estos papeles sirve de base para la redacción del informe final.

2.11.7 Evidencia adjunta

Incluye documentos que respaldan o complementan las pruebas:

- Copias de contratos.
- Extractos bancarios.
- Capturas de sistemas informáticos.
- Informes periciales.
- Cartas de confirmación recibidas de terceros.

Toda evidencia adjunta debe estar referenciada y vinculada a una cédula de trabajo.

2.12 CODIFICACIÓN

La codificación de los papeles de trabajo es un aspecto esencial para garantizar su organización, trazabilidad y consulta eficiente. Cada documento, cédula o registro debe disponer de un código que permita identificarlo de manera rápida y relacionarlo con el área, el procedimiento y el objetivo al que corresponde.

Una codificación adecuada facilita la revisión interna, el seguimiento por parte de supervisores y la trazabilidad exigida por las normas de auditoría.

2.12.1 Objetivos de la codificación

- Identificar claramente cada cédula o documento.
- Facilitar las referencias cruzadas entre pruebas y conclusiones.
- Organizar los papeles por áreas contables, ciclos y fases del trabajo.
- Permitir una revisión rápida por parte de terceros.
- Mantener un archivo ordenado y sistemático.

2.12.2 Estructura habitual de los códigos

Aunque cada firma puede utilizar su propio sistema, los códigos suelen seguir una estructura lógica basada en:

- **Área contable** (por ejemplo: C para clientes, P para proveedores, T para tesorería).
- **Número de cédula** dentro del área (por ejemplo: C-1, C-2, C-3...).
- **Subcédulas o anexos** (C-1.1, C-1.2...).
- **Identificación del tipo de prueba** (por ejemplo: "CI" para control interno, "PS" para prueba sustantiva).

Ejemplo de codificación completa

P-3.2-PS

- P = área de proveedores.
- 3.2 = cédula número 3, subcédula 2.
- PS = prueba sustantiva.

2.12.3 Reglas básicas para una codificación eficaz

- Utilizar códigos sencillos, coherentes y homogéneos.
- Evitar duplicados o cambios constantes.
- Mantener un índice maestro de todos los códigos.
- Registrar la fecha de elaboración y la firma del auditor responsable.
- Incluir referencias cruzadas a otros papeles relacionados.

2.12.4 Ejemplo de codificación por áreas

Área	Código general	Ejemplos
Tesorería	T	T-1 arqueo, T-2 conciliación, T-3 confirmación bancaria.
Clientes	C	C-1 pruebas de facturación, C-2 antigüedad de saldos.
Proveedores	P	P-1 revisión de facturas, P-2 pagos, P-3 conciliaciones.
Existencias	E	E-1 inventario físico, E-2 valoraciones, E-3 obsoletos.
Inmovilizado	I	I-1 altas, I-2 amortización, I-3 bajas.
Personal	N	N-1 nóminas, N-2 contratos, N-3 seguridad social.

Este sistema ayuda a localizar rápidamente cualquier evidencia o prueba relacionada con un área concreta.

2.12.5 Relación entre codificación y control de calidad

Una codificación eficiente facilita:

- La supervisión por parte de auditores sénior.
- Las revisiones internas anuales.
- Las inspecciones externas de organismos reguladores.
- La reconstrucción del proceso de auditoría en caso de litigio o recurso.

Por ello, los sistemas de calidad de auditoría exigen que la codificación se aplique de manera uniforme y documentada.

2.13 CUSTODIA Y CONSERVACIÓN

La documentación generada durante la auditoría constituye un activo esencial del auditor y un elemento crítico dentro del sistema de control de calidad. Por este motivo, su custodia y conservación están reguladas por normas profesionales que garantizan que los papeles de trabajo permanezcan protegidos, accesibles, organizados y disponibles para revisiones futuras.

Una custodia inadecuada puede comprometer la confidencialidad de la información, dificultar una revisión posterior o impedir demostrar que la auditoría se realizó conforme a las normas aplicables. Por ello, se deben implementar políticas claras y rigurosas de manejo, archivo y protección.

2.13.1 Principios de custodia

La custodia de los papeles de trabajo debe cumplir con los siguientes principios:

Confidencialidad

El auditor está obligado a proteger toda la información obtenida durante el trabajo. Dicha información es sensible y pertenece a la entidad auditada, por lo que debe evitarse cualquier divulgación o acceso no autorizado.

Integridad

Los papeles de trabajo deben permanecer intactos y sin modificaciones indebidas una vez finalizada la auditoría. Cada revisión posterior debe quedar documentada.

Seguridad

Los documentos deben guardarse en instalaciones o sistemas que protejan contra:

- Accesos no autorizados.
- Pérdidas accidentales.
- Deterioro físico.
- Eliminación no controlada.
- Riesgos tecnológicos (virus, fallos de servidores, accesos forzados).

Accesibilidad

Aunque protegidos, deben ser fácilmente localizables por el auditor, por supervisores internos o por organismos reguladores.

2.13.2 Métodos de conservación

Dependiendo de la política del despacho auditor, los papeles de trabajo pueden conservarse en:

Formato físico

- Carpetas clasificadas por áreas.
- Archivadores de seguridad.
- Espacios cerrados con acceso limitado.

Formato digital

- Servidores internos protegidos y encriptados.
- Plataformas seguras con control de acceso.
- Sistemas de copias de seguridad automáticas.
- Protocolos de versionado y auditoría interna.

En auditoría moderna prevalece el formato digital, ya que permite mayor trazabilidad y seguridad.

2.13.3 Plazos de conservación

Las normas profesionales suelen exigir un **mínimo de cinco años** de conservación desde la fecha del informe, aunque en algunas jurisdicciones o sectores regulados puede extenderse a plazos superiores (por ejemplo, 7 o 10 años).

Durante este período, la documentación debe permanecer disponible para:

- Revisiones internas de calidad.
- Inspecciones de organismos supervisores.
- Requerimientos legales o judiciales.
- Nuevas auditorías del mismo cliente.

Cumplir con los plazos de conservación protege al auditor ante cualquier reclamación futura.

2.13.4 Eliminación de la documentación

Transcurrido el plazo legal, la eliminación debe hacerse de forma controlada, segura y documentada:

- Destrucción física mediante trituración.
- Eliminación segura de archivos digitales (borrado irrecuperable).
- Registro del proceso de destrucción.

Nunca debe destruirse documentación que esté involucrada en procedimientos judiciales, inspecciones o controversias pendientes.

2.13.5 Responsabilidad en la custodia

La responsabilidad última recae siempre en:

- El auditor principal o responsable del encargo.
- La firma auditora en su conjunto.

Ambos deben garantizar que existan políticas formales de archivo, que se cumplan estrictamente y que el personal esté formado para aplicarlas.

2.14 EL INFORME DE AUDITORÍA

El informe de auditoría es el documento final que sintetiza el trabajo realizado y expresa la opinión del auditor sobre la fiabilidad de los estados financieros de la entidad. Constituye la culminación del proceso auditor y es el único documento destinado a terceros, por lo que debe ser claro, preciso y conforme a las normas profesionales.

El informe no describe todos los procedimientos realizados, sino que comunica de forma estandarizada si los estados financieros presentan una imagen fiel conforme al marco normativo aplicable.

2.14.1 Finalidad del informe

- Comunicar la opinión profesional del auditor.
- Proporcionar confianza a los usuarios externos (inversores, entidades financieras, administraciones públicas).
- Informar sobre la adecuación de la contabilidad a la normativa.
- Señalar, cuando corresponda, limitaciones, incertidumbres o salvedades.
- Aumentar la transparencia de la información financiera.

2.14.2 Estructura básica del informe

Aunque puede variar ligeramente según la normativa, la estructura habitual incluye:

Título

Indica que se trata de un informe de auditoría independiente.

Destinatario

Generalmente dirigido a los accionistas, socios o al órgano de administración.

Opinión del auditor

Es la sección principal. Puede ser:

- Opinión favorable o limpia.
- Opinión con salvedades.
- Opinión desfavorable.
- Denegación de opinión.

Fundamento de la opinión

Describe los criterios utilizados, las normas aplicadas y los principales elementos valorados para emitir la opinión.

Responsabilidad de la dirección

Explica que la preparación de los estados financieros corresponde a la entidad auditada.

Responsabilidad del auditor

Describe el alcance de la auditoría, las normas aplicadas y los procedimientos realizados.

Cuestiones clave de auditoría (cuando corresponde)

Incluye aspectos significativos que han requerido especial atención por su relevancia o riesgo.

Otra información

Se refiere a informes adicionales proporcionados por la entidad que no forman parte de los estados financieros.

Firma del auditor

Incluye nombre, número de registro y datos del despacho auditor.

Fecha del informe y domicilio

Deben reflejar el cierre del trabajo y la ubicación formal del despacho.

2.14.3 Tipos de opinión

Opinión favorable

Indica que los estados financieros representan la imagen fiel.

Opinión con salvedades

Se emite cuando existe alguna incorrección significativa pero no generalizada.

Opinión desfavorable

Cuando los estados financieros contienen errores materiales generalizados.

Denegación de opinión

Cuando no es posible obtener evidencia suficiente para emitir un juicio.

2.14.4 Importancia del informe para los usuarios

El informe de auditoría contribuye a:

- Reducir asimetrías de información.
- Aumentar la confianza en la empresa auditada.
- Facilitar la toma de decisiones financieras y estratégicas.
- Cumplir con regulaciones legales o sectoriales.

Un informe bien elaborado aporta transparencia y fortalece la credibilidad de la información contable.

2.14.5 Relación entre la documentación y el informe

El informe es solo la parte visible del trabajo;

todo el fundamento técnico se encuentra en los papeles de trabajo.

Estos demuestran:

- Cómo se evaluaron los riesgos.
- Qué procedimientos se aplicaron.
- Qué evidencia sustenta la opinión.
- Cuáles fueron las incidencias y conclusiones.

Por ello, la calidad de la documentación y la calidad del informe están directamente relacionadas.

Ejemplo de informe de auditoría independiente

A los socios de TECNOFABRIL SOLUCIONES, S.L.

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de **TECNOFABRIL SOLUCIONES, S.L.**, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 2025, la cuenta de pérdidas y ganancias, El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, así como la memoria correspondiente a dicho ejercicio.

Opinión

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la **imagen fiel** del patrimonio y de la situación financiera de **TECNOFABRIL SOLUCIONES, S.L.** a 31 de diciembre de 2025, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera vigente en España y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad.

Fundamento de la opinión

Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES). Nuestras responsabilidades en virtud de dichas normas se describen en la sección «Responsabilidad del auditor en la auditoría de las cuentas anuales» de este informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requisitos de ética aplicables a la auditoría de cuentas anuales en España, incluidos los principios del Código de Ética Profesional del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y adecuada para fundamentar nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave son aquellos asuntos que, según nuestro juicio profesional, han tenido mayor importancia en nuestra auditoría.

1. Valoración de existencias

La empresa mantiene inventarios de componentes electrónicos y material industrial por importe de 4.350.000 €. Debido a la obsolescencia del sector tecnológico, la valoración de existencias requiere estimaciones relevantes sobre precios de reposición, deterioros y rotación de productos.

Nuestra respuesta incluyó pruebas sustantivas, revisión de recuentos físicos y análisis de la política de provisiones.

2. Reconocimiento de ingresos

Los ingresos por fabricación a medida se reconocen según porcentaje de avance, lo que implica juicios relevantes sobre costes incurridos y previsión de costes pendientes.

Realizamos verificaciones de contratos, pruebas de progreso y recalculamos márgenes estimados.

3. Otra información

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 2024. La dirección es responsable de la otra información. Nuestra opinión de auditoría no se extiende a dicha información, y no expresamos ningún tipo de conclusión sobre ella.

Nuestro trabajo consistió únicamente en verificar que la otra información es coherente con las cuentas anuales auditadas.

Responsabilidad de la dirección en relación con las cuentas anuales

La dirección es responsable de:

- *La preparación y presentación fiel de las cuentas anuales.*
- *El mantenimiento de un sistema de control interno eficaz.*
- *La selección y aplicación de políticas contables adecuadas.*
- *La formulación de estimaciones razonables.*

Asimismo, es responsable de evaluar la capacidad de la empresa para continuar como empresa en funcionamiento.

Responsabilidad del auditor en la auditoría de las cuentas anuales

Nuestra responsabilidad es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de errores materiales, ya sean debidos a fraude o a error. Para ello:

- *Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material.*
- *Evaluamos el control interno relevante.*
- *Diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría según los riesgos detectados.*
- *Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas.*
- *Analizamos la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección.*
- *Valoramos la presentación global de las cuentas anuales.*

La seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no una garantía de que una auditoría siempre detectará incorrecciones materiales.

Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 2025 contiene la información que exige la legislación mercantil. Su contenido coincide con la información de las cuentas anuales auditadas.

Firma del auditor

MARTÍN OLAYA AUDITORES, S.L.P.

Nº ROAC: S2583

Firmado:

D. Álvaro Martín Olaya

Auditor de Cuentas

Madrid, 20 de marzo de 2026
