

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 1/2017 SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE “TÉRMINOS DEL DOCUMENTO DE INICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS” (TDA)**

El apartado 4 de la norma cuarta de la Resolución de 30 de julio de 2015 sobre auditoría pública, referida a metodología, prevé que, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, la ONA elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Teniendo en cuenta esta previsión y con el carácter indicado, se emite la presente nota técnica.

El proceso de adaptación a las NIAS-ES de la IGAE, establecido en la Resolución de 18 febrero de 2014, se inició con la Norma Técnica del informe de auditoría de cuentas de 11 noviembre de 2013 y consiguió que se hayan ido reforzando en el trabajo de los auditores públicos determinados procedimientos recogidos en las NIA-ES que resultan operativos, eficientes y totalmente encuadrables en la metodología de nuestra organización. Uno de estos procedimientos, relevantes por su nivel de eficiencia, es el planteamiento al inicio de una auditoría de un documento denominado *Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas* (TDA), cuya esencia se halla contenida en la NIA-ES 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*. El empleo de este procedimiento no es ajeno al trabajo de los auditores públicos puesto que la obligación de realizar una comunicación a la entidad a auditar está recogida en la norma novena, referida al *inicio de las actuaciones*, de la Resolución de 30 de julio de 2015 sobre auditoría pública; si bien, por los motivos expresados resulta adecuado sistematizar y reorientar su empleo y contenido mediante esta nota técnica.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se considera útil la emisión de este documento, que pretende:

- 1) Indicar las normas de auditoría de cuentas relacionadas con el procedimiento de presentación del TDA.
- 2) Fijar la definición y el contenido habitual de dicho documento.
- 3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan afectar a esta prueba.
- 4) Proporcionar el modelo estándar de documento.



1.- DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON EL CONTEXTO Y DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DEL DOCUMENTO DE INICIO DE LA AUDITORÍA

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria en sus artículos 167 y 168.
- Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica de Informes de auditoría de cuentas anuales (Resolución NTIAC 2013).
- Resolución de 30 de julio de 2015 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública (Resolución sobre auditoría pública).
- Las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) sobre evidencia.
- NIA-ES 210-ES Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría.
- NIA-ES 230-ES Documentación de la Auditoría.
- NIA-ES 260-ES (revisada) Comunicación con los Responsables del Gobierno y la Dirección de la Entidad.

Aunque algunos de los criterios recogidos en esta nota técnica están basados en las NIA-ES indicadas, se ha tenido en cuenta lo precisado en el apartado 3 de la norma cuarta de la Resolución de auditoría pública, sobre la forma de aplicación de las NIA-ES en dicho trabajo. Sin perjuicio de lo indicado, en la preparación de esta nota técnica tienen una especial preponderancia los criterios contenidos en la NIA-ES 210. Por los motivos que más adelante se indicarán, se sustituye el título *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* de la NIA-ES 210 por el de *Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas (TDA)* en su adaptación al Sector Público.

2.- ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO “TÉRMINOS DEL DOCUMENTO DE INICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS” (TDA).

La norma novena de la Resolución sobre auditoría pública prevé el envío de una comunicación a la entidad auditada previamente al inicio del trabajo de auditoría. Por consiguiente, la emisión de este documento de inicio afecta a todas las auditorías de cuentas realizadas con el mismo ámbito de aplicación de la Resolución NTIAC 2013 sobre informes de auditorías de cuentas.

El propósito de realizar esta comunicación inicial a través del contenido que se regula en la presente nota técnica es establecer unas reglas iniciales para realizar la auditoría de cuentas de forma eficiente, en la línea de lo que señalan las NIA-ES antes señaladas y las mejores prácticas de auditoría.

El TDA supone un procedimiento similar al documento contractual que se establece entre auditor y auditado, antes del comienzo de la auditoría de cuentas, en el ámbito de la NIA-ES



210, aunque, puesto que los auditores públicos desarrollan su trabajo sobre la base del ejercicio de una competencia regulada en las leyes, como regla general no hay un acuerdo contractual con la entidad auditada.

En consecuencia, se pretende favorecer la existencia de unas condiciones previas al tiempo del inicio del trabajo, o en una fase muy incipiente de este, que supongan la realización de una auditoría más organizada y un mejor entendimiento entre el auditor y el auditado.

En síntesis estas condiciones previas tienen que ver:

- Con la utilización de un marco de información financiera adecuado y desarrollado para recoger la realidad económico-financiera de la entidad auditada y favorecer la presentación de la imagen fiel de dicha información y concretamente de las cuentas anuales.
- Con la conveniencia de cerciorarse de que los gestores comprenden *ab initio* su responsabilidad en relación con la presentación de la información financiera y mantienen correctamente el control interno generador de dicha información.
- Con el conocimiento y comprensión del trabajo del auditor y la necesidad de este de acceder a la información precisa para ejecutar la auditoría y el acceso directo al personal empleado, relacionado con la materia objeto de examen; así como, en su caso, para la solicitud de información adicional, siempre con dicho objetivo.

En el caso de que la actuación como auditores se desarrolle en el marco de un acuerdo, convenio o cualesquiera otros instrumentos jurídicos, la aplicación de este documento se adaptará a la forma jurídica correspondiente sin perjuicio de que los términos contenidos en él sigan siendo aplicables.

3.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO TDA

Dado que el procedimiento señalado conlleva la emisión de un documento al tiempo de iniciar la auditoría, el auditor ya tendrá diseñado y puesto en conocimiento del auditado el TDA en las fases de planificación y ejecución del trabajo. Asimismo, utilizará en su trabajo la información contenida en el TDA, una vez contrastada, de acuerdo con lo establecido en las normas sobre evidencia y documentación de los trabajos.

Por tanto, el efecto del documento TDA en la planificación y ejecución del trabajo habrá de atender a las consecuencias que, como información previa obtenida del auditado, se puedan deducir de su contenido. Lo cual no implica que pueda ser modificado parcialmente en cualquier otro momento de la auditoría, bien por haberse planteado con un contenido que deviene en insuficiente, en contradictorio o en no aplicable.

En el TDA se abordarán con la mayor claridad y concreción posibles, sin perjuicio de su configuración legal o reglamentaria, los siguientes temas:

- El objetivo y el alcance de la auditoría de cuentas.



- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de las entidades auditadas.
- La identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría.
- Solicitud de los documentos o información que resulten necesarios para comenzar los trabajos.
- Explicación de cuál será la estructura y contenido del informe de auditoría y una declaración de que puede haber circunstancias en las que la estructura y contenido del informe difieran de lo esperado, en particular , en su caso, en lo referente a salvedades y sentido de la opinión.

Aun cuando llegara a considerarse que parte del contenido del TDA pudiera tener una permanencia plurianual, este documento deberá plantearse de forma obligatoria con carácter anual.

El auditor habrá de dejar evidencia en sus papeles de trabajo de que el TDA ha sido emitido y se ha tenido en cuenta a efectos de análisis, que ha sido recibido y comprendido por el auditado. Por otra parte, en la ejecución del trabajo se tendrá en consideración cualquier incidencia y valoración de este procedimiento.

4.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS DEL PROCEDIMIENTO TDA

Con carácter general, no habrá una relación lógica e inmediata entre el contenido de este documento y las consecuencias en el informe de auditoría, puesto que aquel constituye un instrumento de organización de la auditoría, normalmente previo a su inicio o en el momento de comenzar, pero sí podrá generar consecuencias indirectas por la consideración del riesgo de auditoría en el trabajo. En tal sentido, este riesgo se podrá incrementar, cuando no se refuercen todos los puntos que se pretenden cubrir y contrastar o cuando no consten completos en dicho documento o estén de forma fraccionaria o insuficiente los temas que normalmente habrían de incluirse. Generalmente, los posibles efectos en el informe podrían devenir por una falta de respuesta a la información solicitada, que se considere relevante, en las mismas condiciones que se determinan en la Nota técnica de la ONA 1/2015 sobre párrafos del informe de auditoría en el apartado de limitaciones al alcance.

Teniendo en cuenta que, en todo caso, deben ser valoradas por el auditor en cada auditoría concreta las consideraciones que se realizan a continuación, algunos puntos de atención podrían ser:

- Cualesquiera informaciones o documentación solicitadas en el TDA y no proporcionadas por la entidad auditada deben ser objeto de análisis, aunque pudieran no tener un efecto en el informe.
- Del análisis anterior se tiene que extraer el posible efecto en el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si la entidad auditada no proporciona el detalle de los riesgos y los resultados del



ejercicio del control interno para mitigarlos, dicha omisión normalmente hará aumentar el riesgo de auditoría y complicar inicialmente la estrategia del trabajo, pero no tiene por qué generar efecto en el informe de auditoría *per se* y de forma automática. No obstante, si al realizar las pruebas de auditoría en un área concreta se detectan dificultades en el control interno que constituyen un motivo relevante para una salvedad por limitación al alcance, puede hacerse referencia en el informe de auditoría al hecho de que la entidad no haya explicitado sus riesgos ni los mecanismos de control interno para mitigarlos.

- El hecho excepcional de que la entidad auditada no dé por recibido, leído o comprendido el TDA o simplemente lo rechace o se produzcan injustificadas dilaciones en su respuesta, no ha de generar sin más una salvedad, sino que será un punto más en la evaluación del control interno cuyo efecto habrá de materializarse en áreas concretas, tal como se indicaba en el ejemplo anterior.

Anexo I: Modelo de *los "Términos del documento de Inicio de la auditoría de cuentas"* (TDA). Dicho modelo es de obligatoria aplicación, habiéndose de justificar en los papeles de trabajo tanto los motivos de exclusión o modificación de algunos puntos como la inclusión de puntos adicionales, en su caso.

Madrid,

Firmado electrónicamente por

Jorge Castejón González
El Director de la ONA



ANEXO I: MODELO DE LOS “TÉRMINOS DEL DOCUMENTO DE INICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (TDA)”

Al órgano gestor¹:

Fecha de envío

De acuerdo con la competencia que se indica en el apartado 1 de este documento y a tenor de lo establecido en la Resolución xxxx de xxx por la que se aprueba el Plan de Auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas correspondiente al ejercicio xxx, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) va a proceder a realizar una auditoría de cuentas mediante un equipo de funcionarios debidamente acreditados.

A los efectos de poder realizar dicho trabajo de la forma más eficiente posible, precisamos que se entregue este documento firmado al Director/Responsable de auditoría y se ponga a disposición del equipo de auditoría la información que en él se solicita.

1.-Objetivo y alcance de la auditoría

De acuerdo con la competencia establecida en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria la IGAE a través de (*la Intervención Delegada/Regional/Territorial.../la Oficina Nacional de Auditoría*) va a proceder a auditar las cuentas anuales de la entidad, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20XX, la Cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha².

Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre las cuentas anuales.

2.-Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de auditoría del Sector Público (NASP). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética aplicables a los auditores públicos; así como, que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los importes y la información contenida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas, debida a posibles irregularidades. Una

¹ El auditor valorará, en función de la entidad auditada, si ha de firmarse por el cuentadante, el presidente o el responsable financiero de la entidad. Es conveniente que la firma de este documento sea similar al tratamiento dado al procedimiento “Carta de manifestaciones de la Dirección”.

² Los estados financieros que integran las cuentas anuales dependen del marco normativo de información financiera aplicable en función del tipo de entidad auditada. El ejemplo ilustra el supuesto de plan general de empresa.



auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la entidad, así como la evaluación de la presentación global de las cuentas anuales.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las Normas de auditoría aplicables al Sector Público.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tendremos en cuenta el control interno relevante para la preparación de las cuentas anuales por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³. No obstante, en su caso, les comunicaremos, con arreglo a los procedimientos y normas establecidos al efecto por la IGAE, cualquier deficiencia significativa en el control interno o incumplimientos legales relevantes para la auditoría de las cuentas anuales que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Con carácter general, los informes emitidos estarán sometidos al principio contradictorio, de acuerdo con las características y especificidades recogidas en la regulación vigente de auditoría de cuentas anuales ejercida por la IGAE.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a los responsables de la entidad auditada confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría, con el procedimiento denominado “Carta de manifestaciones de la Dirección”; esta solicitud de confirmación podrá instrumentarse en un único documento o en varios, según las necesidades.

3.-Responsabilidades de las entidades auditadas

Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en la regulación correspondiente, realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que el/los representante/s de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación y presentación fiel de las cuentas anuales de conformidad con el marco contable, y en su caso, presupuestario que le resulta de aplicación;
- (b) el sistema de control interno que el gestor considere necesario para permitir la preparación de las cuentas anuales libres de incorrección material, debida a error o fraude; ello conlleva haber ejercitado en la práctica dicho sistema de control interno y extraído las oportunas consecuencias de las conclusiones alcanzadas como resultado de estos ejercicios.
- (c) proporcionarnos:

³ En el caso de que se trate de una Fundación será preciso incluir la referencia al informe específico que se realiza en estas entidades.



- (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento el órgano gestor y que sea relevante para la preparación de las cuentas anuales, tal como registros, documentación y otro material;
- (ii) información adicional que podamos solicitar para los fines de la auditoría (especialmente la indicada en el punto 4 de este escrito); y
- (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

d) tomar las medidas oportunas, mediante los instrumentos o planes de acción que se consideren más adecuados, respecto de aquellos aspectos que, una vez tramitados y contrastados de acuerdo con la regulación vigente, se hayan puesto de manifiesto por el auditor.

Esperamos contar con la plena colaboración del personal de la entidad durante nuestra auditoría.

4.-Otra documentación relevante

Asimismo, deberán tener a disposición de esta auditoría, con antelación suficiente, los siguientes documentos:

- a) Las cuentas anuales habrán de ser formuladas a través de las correspondientes aplicaciones informáticas⁴, debiendo estar completas y con la mayor calidad posible, al efecto de evitar o limitar en lo posible reformulaciones que generen retrasos innecesarios en el ciclo de emisión y publicación de dichos documentos⁵.
- b) Un documento descriptivo, y con la mayor concreción posible, de todos los riesgos que afectan a la entidad derivados de su actividad, gestión interna (control interno, estructura de dirección, etc.) u otros contextos externos (situación económica, política, legislativa, etc.) y las claves del control interno para mitigarlos. Así como, su opinión de cómo ha funcionado el sistema de control interno establecido para evitar errores o fraudes y para mitigar los riesgos existentes, asociados a la generación de la información financiera y contable. En tal sentido deberán confeccionar un documento suscrito por los responsables del sistema de control interno en el que se indique por cada una de las áreas relevantes de la información financiera lo siguiente:
 - 1. Descripción del riesgo (de la forma más concreta posible)
 - 2. Grado de efecto estimado en la información financiera, según su opinión argumentada (Alto/Medio/Bajo).
 - 3. Si ha tenido efecto real en la información financiera el riesgo descrito (Si/No) y en caso afirmativo especificar cuál ha sido ese efecto.

⁴ En el caso de entidades que no rindan sus cuentas anuales de forma telemática, se suprimirá esta mención a las aplicaciones informáticas.

⁵ En el caso de que el trabajo de auditoría se realice en fecha anterior a la formulación de las cuentas o el auditor deba, por el motivo que sea, trabajar con cuentas provisionales o en borrador, deberá indicarse esta solicitud



4. Punto clave del control interno que mitiga o reduce dicho riesgo o la explicitación de que no está mitigado.
5. El grado de funcionamiento, en la práctica, del control interno para mitigar el riesgo (Alto/Medio/Bajo).

Aun cuando, la gradación de estimaciones pedidas (Alto/Medio/Bajo) pueden tener un componente opinático, habrá de justificarse de la forma más completa posible.

La completitud y concreción de las respuestas al contenido de este apartado dependerá del grado de desarrollo del control interno establecido y de la complejidad del tipo de actividad desarrollado por la entidad auditada. Considerándose como respuesta mínima razonable la descripción de los riesgos existentes, la evaluación del grado de afectación a la información financiera de los riesgos más relevantes y la opinión de los responsables sobre el funcionamiento general del control interno aplicado en la práctica. En cualquier caso, será el juicio profesional del auditor actuante el que determine si la respuesta obtenida resulta satisfactoria para los objetivos de su trabajo en el contexto de la auditoría de cuentas realizada.

Dicho documento descriptivo será uno de los factores a tener en cuenta en el estudio y evaluación del control interno de la entidad, a realizar por el auditor a los efectos de su plan global, por lo que su ausencia no impedirá ni limitará la adecuada planificación de la auditoría de cuentas⁶.

- c) Cualesquiera otros aspectos que en función de las características de la entidad auditada puedan favorecer el entendimiento y la eficiencia de la auditoría y mejorar la planificación de los trabajos. En relación con este apartado se solicitan los documentos que se detallan en Anexo a esta comunicación.

5.- Informes

Como resultado del trabajo, una vez formuladas las cuentas anuales tal y como determina la legislación vigente, se emitirá un informe de auditoría de las cuentas anuales de acuerdo con los plazos señalados en las normas de auditoría.

Las cuentas anuales deberán estar formuladas en los tres primeros meses del ejercicio siguiente al de su cierre y deberá emitirse el informe en el plazo de tres meses contados desde la formulación de las cuentas anuales. Si, muy excepcionalmente, se produjera una reformulación, esta habrá de estar justificada y tendrá como objetivo ineludible la mejora de la presentación para conseguir de forma más eficiente representar la imagen fiel o el cumplimiento de legalidad. En tal sentido se especifica en el apartado 4.2.8 de la Norma

⁶ El auditor deberá tener en cuenta que en determinadas entidades, por su dimensión, estructura o actividad, puede encontrarse con la ausencia de dicho documento descriptivo, sin embargo, dicha ausencia no tiene por qué suponer una limitación al alcance sin más. El auditor deberá establecer en su estrategia de auditoría los procedimientos necesarios para obtener la descripción del sistema de control y evaluarlo con la mejor información disponible.



Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de noviembre de 2013 (NTIAC 2013).

En relación con la reformulación indicada en el párrafo anterior, les informamos que este hecho, sin perjuicio de su comunicación a través de las correspondientes aplicaciones informáticas⁷, habrá de ser comunicado sin dilación al auditor con expresión de los motivos generadores de ella para que proceda a emitir o a valorar la emisión de otro nuevo informe, el cual podrá ser distinto del emitido en la primera formulación.

Con carácter general, se emitirán dos informes, uno provisional, el cual puede ser alegado en los plazos y forma determinados en las normas de auditoría y, una vez analizadas las alegaciones, se emitirá un informe definitivo (el informe de auditoría). Será suficiente la emisión de un solo informe definitivo cuando se den las circunstancias especificadas en el apartado 4.2.3 de la NTIAC 2013.

Cualquier cambio en las cuentas anuales auditadas realizado con fecha posterior al informe emitido deberá ser necesariamente comunicado al auditor para que proceda a valorar esta circunstancia de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría en los términos indicados.

Asimismo, cuando sea procedente, emitiremos otro informe adicional o complementario al de auditoría de cuentas, de acuerdo con el contenido, plazos y trámites establecidos en la normativa reguladora de dicho informe.

Con respecto a la estructura y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales, será acorde con lo recogido en las Normas de auditoría del Sector Público, de acuerdo con el tipo de opinión formulada y en particular de acuerdo con NTIAC 2013.

Fdo.
Responsable de la auditoría
..... Nombre y cargo

Con fecha xxx, recibí los “*Términos del documento de inicio de la Auditoría de Cuentas (TDA)*” de la entidad xxxx, habiendo sido leído y comprendido en su totalidad. Asimismo, se remite adjunta la información solicitada en el apartado 4 de TDA.⁸

Fdo. El firmante en nombre de la entidad auditada quien manifiesta que cuenta con la adecuada autorización para ello.

⁷ En el caso de entidades que no rindan sus cuentas anuales de forma telemática, se adecuará la redacción a su procedimiento de rendición.

⁸ Si no se hubiera remitido toda la información, se indicará de forma expresa la documentación pendiente.



.....Nombre y cargo

Notas:

- 1) El TDA, una vez firmado por el representante de la entidad auditada, tiene que estar contenido en los papeles de trabajo de la auditoría. En caso de que la entidad lo rechace o no lo dé por recibido, se hará constar esta circunstancia.
- 2) Asimismo, se archivará en los papeles de trabajo de la auditoría la documentación que se precisa en el apartado 4 *Otra documentación relevante*, letra b) puntos 1 a 5.