

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 240

### RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

(NIA-ES 240 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,  
NIA-ES-SP 1240, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la  
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

#### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	1
Características del fraude .....	2-3
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude .....	4-8
Fecha de entrada en vigor .....	9
<b>Objetivos</b> .....	10
<b>Definiciones</b> .....	11
<b>Requerimientos</b>	
Escepticismo profesional .....	12-14
Discusión entre los miembros del equipo del trabajo .....	15
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas .....	16-24
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude .....	25-27
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude .....	28-33
Evaluación de la evidencia de auditoría .....	34-37
Imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo.....	38
Manifestaciones escritas .....	39
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad .....	40-42
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión .....	43
Documentación .....	44-47
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Características del fraude .....	A1-A6
Escepticismo profesional .....	A7-A9

Discusión entre los miembros del equipo del trabajo .....	A10-A11
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas .....	A12-A27
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude .....	A28-A32
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude .....	A33-A48
Evaluación de la evidencia de auditoría .....	A49-A53
Imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo.....	A54-A57
Manifestaciones escritas .....	A58-A59
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad .....	A60-A64
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión .....	A65-A67
Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude	
Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	
Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude	
Anexo 4: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos	

---

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1 240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) .”

## Introducción

Las normas del Sector Público suelen establecer responsabilidades relacionadas con la ilegalidad y el fraude, partiendo del principio de legalidad en las actuaciones de gestión de los recursos públicos y prever la existencia de procedimientos especiales ante los supuestos de detección de asuntos que puedan conllevar el incumplimiento de la legalidad, bien sea como parte adicional de una auditoría de cuentas o como informe singular, centrado específicamente en dichos asuntos.

### Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA-ES-SP 1315<sup>1</sup> y la NIA-ES-SP 1330<sup>2</sup> en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

### Características del fraude

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.
3. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA-ES-SP al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref.: Apartado A1-A6)

### Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

### Responsabilidad del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado

<sup>1</sup> NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

adecuadamente de conformidad con las NIA-ES-SP<sup>3</sup>.

6. Como se indica en la NIA-ES-SP 1200<sup>4</sup>, los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error.

Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.
8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA-ES-SP se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

#### **Fecha de entrada en vigor**

9. *Apartado suprimido*

#### **Objetivos**

10. Los objetivos del auditor son:
  - (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;
  - (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y
  - (c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

#### **Definiciones**

<sup>3</sup> NIA-ES-SP 1200, "Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español", apartado A51.

<sup>4</sup> NIA-ES-SP 1200, apartado A51.

11. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Fraude: un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
- (b) Factores de riesgo de fraude: hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

## Requerimientos

### Escepticismo profesional

- 12. De conformidad con la NIA-ES-SP 1200, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A7- A8)
- 13. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref.: Apartado A9)
- 14. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

### Discusión entre los miembros del equipo del trabajo

- 15. La NIA-ES-SP 1315 requiere que se discuta entre los miembros del equipo de trabajo y que el responsable del trabajo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión<sup>5</sup>. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo de trabajo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A10- A11)

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

- 16. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, como se requiere en la NIA-ES-SP 1315<sup>6</sup>, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

#### *La dirección y otras personas de la entidad*

- 17. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:
  - (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la

<sup>5</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado 10.

<sup>6</sup> NIA-ES-SP 1315, apartados 5-24.

frecuencia de dichas valoraciones; (Ref.: Apartados A12-A13)

- (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref.: Apartado A14)
  - (c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y
  - (d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.
18. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que le afecten. (Ref.: Apartados A15-A17)
19. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre los auditores internos con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref.: Apartado A18)

#### *Responsables del gobierno de la entidad*

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección<sup>7</sup>, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref.: Apartado A19-A21)
21. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.

#### *Identificación de relaciones inusuales o inesperadas*

22. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

#### *Otra información*

23. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartado A22)

#### *Evaluación de factores de riesgo de fraude*

24. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A23-A27)

---

<sup>7</sup> NIA-ES-SP 1260 R, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 13.

### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

25. De conformidad con la NIA-ES-SP 1315, el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.<sup>8</sup>
26. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del trabajo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref.: Apartados A28-A30)
27. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. (Ref.: Apartados A31-A32)

### Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

#### *Respuestas globales*

28. De conformidad con la NIA-ES-SP 1330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros<sup>9</sup>. (Ref.: Apartado A33)
29. En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor:
  - (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el trabajo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; (Ref.: Apartados A34-A35)
  - (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e
  - (c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref.: Apartado A36)

#### *Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones*

30. De conformidad con la NIA-ES-SP 1330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones<sup>10</sup>. (Ref.: Apartados A37-A40)

#### *Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección*

---

<sup>8</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado 25.

<sup>9</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado 5.

<sup>10</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado 5.

31. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo.
32. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:
- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:
    - (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
    - (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
    - (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref.: Apartados A41-A44)
  - (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor:
    - (i) evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y
    - (ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref.: Apartados A45-A47)
  - (c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref.: Apartado A48)
- Lo indicado en el apartado (c) también es aplicable para aquellos entes públicos o cualesquiera organizaciones públicas que, no teniendo un fin empresarial, se aparten de lo que resulta establecido en relación con su actividad o su fin social.
33. El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 32).

**Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartado A49)**

34. El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref.: Apartado A50)
35. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (Ref.: Apartado A51)
36. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados. Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (Ref.: Apartado A52)
37. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (Ref.: Apartado A53)

**Imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo**

38. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:
  - (a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;
  - (b) considerará si procede renunciar al trabajo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y
  - (c) *Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público*

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al trabajo, se debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en las normas del Sector Público impiden renunciar al trabajo al auditor público.
--

**Manifestaciones escritas**

39. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:
  - (a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.
  - (b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de

que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;

- (c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:
  - (i) la dirección;
  - (ii) empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u
  - (iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y
- (d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (Ref.: Apartados A58-A59)

#### **Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad**

- 40. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, lo comunicará oportunamente al nivel adecuado de la dirección, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A60)
- 41. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que puede existir un fraude en el que participen:
  - (a) la dirección;
  - (b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u
  - (c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor comunicará estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, comunicará estas sospechas a los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. (Ref.: Apartados A61-A63)
- 42. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref.: Apartado A64 Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión)
- 43. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad. El deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su entidad, en determinadas circunstancias no prevalece sobre la responsabilidad legal del auditor de informar. (Ref.: Apartados A65-A67)

En esta comunicación se tendrán en cuenta los procedimientos específicamente establecidos por el Sector Público en sus normas correspondientes.
---

#### **Documentación**

- 44. En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material<sup>11</sup>, el auditor incluirá en la documentación de auditoría

<sup>11</sup> NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

requerida por la NIA-ES-SP 1315 evidencia de<sup>12</sup>:

- (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del trabajo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; y
  - (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.
45. El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA-ES-SP 1330<sup>13</sup>:
- (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y
  - (b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.
46. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.
47. Si el auditor concluye que, en las circunstancias del trabajo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Características del fraude (Ref.: Apartado 3)

- A1. El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Por ejemplo:
- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del mismo modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.
  - La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias específicas en el control interno.
  - Las personas pueden llegar a racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, un carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión

<sup>12</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado 32.

<sup>13</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado 28.

sobre ellas.

- A2. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o indebidos ajustes de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a que estas acciones aumenten hasta el punto de dar lugar a información financiera fraudulenta. Una situación así puede producirse cuando la dirección, debido a las presiones a las que está sometida para cumplir las expectativas del mercado, o al deseo de maximizar una remuneración basada en resultados, adopta, de forma intencionada, posturas que dan lugar a información financiera fraudulenta mediante la introducción de incorrecciones materiales en los estados financieros. En algunas entidades, la dirección puede estar motivada para infravalorar los resultados en una cantidad material a fin de minimizar los impuestos, o sobrevalorarlos con el objetivo de obtener financiación bancaria.
- A3. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:
- La manipulación, la falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
  - El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
  - La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o la revelación de la información.
- A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización de técnicas como las siguientes:
- Registrando asientos ficticios en el libro diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
  - Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
  - Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
  - Ocultando, o no revelando, hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
  - Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
  - Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.
- A5. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, sustracción de existencias para uso personal o para su venta; sustracción de material de desecho para su reventa; colusión con la competencia al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de sobrevalorar los precios, pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

### Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A6

Las responsabilidades del auditor del Sector Público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del Sector Público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del Sector Público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Dentro las normas del Sector Público Español, se hacen diferentes clasificaciones por tipos de trabajo en función de la técnica y los objetivos perseguidos. En tal sentido, suele ser habitual distinguir tres líneas de trabajo en revisiones de información contable, financiera, presupuestaria o legal a posteriori: trabajos de auditoría financiera, de auditoría de cumplimiento y de auditoría de gestión y control financiero permanente.

En el anexo 4 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos.

### Escepticismo profesional (Ref.: Apartados 12-14)

- A7. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y los controles ejercidos sobre su preparación y mantenimiento, cuando sean relevantes. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- A8. Aunque no cabe esperar que el auditor no tenga en cuenta su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que puede haberse producido un cambio en las circunstancias.
- A9. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA-ES-SP raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea

un experto en dicha comprobación<sup>14</sup>. Sin embargo, cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden ser:

- La confirmación directa con terceros.
- La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

#### **Discusión entre los miembros del equipo de trabajo (Ref.: Apartado 15)**

A10. La discusión con el equipo de trabajo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo de trabajo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las partidas a las que ello afecta.
- Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo de trabajo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo de trabajo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.

A11. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo de trabajo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo de trabajo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.

---

<sup>14</sup> NIA-ES-SP 1200, apartado A47.

- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.
- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

### **Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

#### *Indagaciones ante la dirección*

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref.: Apartado 17(a))

- A12. La dirección asume la responsabilidad del control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor realice indagaciones ante la dirección sobre la valoración que la propia dirección hace del riesgo de fraude, así como de los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración por parte de la dirección de dicho riesgo y de los controles pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, es posible que la dirección realice valoraciones detalladas con una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, la valoración por la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia de la valoración realizada por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no haya realizado una valoración del riesgo de fraude puede ser indicativo, en algunas circunstancias, de la escasa importancia que la dirección concede al control interno.

#### *Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión*

- A13. En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

Proceso seguido por la dirección para identificar y responder al riesgo de fraude (Ref.: Apartado 17(b))

- A14. En entidades con varias ubicaciones, los procesos establecidos por la dirección pueden comprender el seguimiento, a distintos niveles, de las distintas ubicaciones operativas, o los distintos segmentos de negocio. La dirección también puede haber identificado determinadas ubicaciones o segmentos de negocio en los que sea más probable que exista riesgo de fraude.

#### *Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 18)*

- A15. Las indagaciones del auditor ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan, en los estados financieros, incorrecciones materiales derivadas de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraudes cometidos por la dirección. La indagación entre otras personas de la entidad puede dar a dichas personas la oportunidad de transmitir al auditor información que, de otro modo, no sería transmitida.

- A16. Ejemplos de otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente

indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en la generación, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o controlen a dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.
- El responsable de ética o cargo equivalente.
- La persona o personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A17. La dirección, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con otra información.

#### *Indagaciones entre los auditores internos (Ref.: Apartado 19)*

A18. La NIA-ES-SP 1315 y la NIA-ES-SP 1610 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna<sup>15</sup>. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA-ES-SP, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades de auditoría interna específicas, como por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, los auditores internos hayan aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

#### *Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 20)*

A19. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y del control interno relevante. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes<sup>16</sup>.

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de exposición de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles internos al riesgo de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

#### Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

<sup>15</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado 23, y NIA-ES-SP 1610, "Utilización del trabajo de los auditores internos".

<sup>16</sup> Los apartados A1-A8 de la NIA-ES-SP 1260 R tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

- A21. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión (*palabras suprimidas por aplicación al Sector Público*). En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

*Consideración de otra información (Ref.: Apartado 23)*

- A22. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara al inicio y continuidad de los trabajos de auditoría, y la experiencia adquirida en otros trabajos realizados para la entidad, como, por ejemplo, trabajos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

*Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref.: Apartado 24)*

- A23. El hecho de que el fraude generalmente se oculte puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometer fraude, o que proporcionen una oportunidad para cometerlo (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

- la necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude.
- la concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas puede suponer un incentivo para cometer fraude; y
- un entorno de control que no sea eficaz puede suponer una oportunidad para cometer fraude.

- A24. No es fácil clasificar los factores de riesgo de fraude por orden de importancia. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de dichos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no presentan riesgos de incorrección material. Por consiguiente, la determinación de si existe un factor de riesgo de fraude y de si debe tenerse en cuenta al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude exige la aplicación del juicio profesional.

- A25. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer su existencia. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

- A26. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una

influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad de gran dimensión, puede haber factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se tienen en cuenta en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

#### Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A27. En el caso de una entidad de pequeña dimensión, es posible que ninguna o sólo algunas de las anteriores consideraciones sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia en el control interno, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles.

#### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

##### *Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref.: Apartado 26)*

- A28. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.
- A29. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De igual modo, por ejemplo, puede haber mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos ordinarios a través de ventas en efectivo.
- A30. La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

##### *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref.: Apartado 27)*

- A31. La dirección puede ponderar la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar, así

como la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir<sup>17</sup>. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha ponderación, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

- A32. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. Al hacerlo, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de dicho conocimiento también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

### **Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

#### *Respuestas de carácter global (Ref.: Apartado 28)*

- A33. La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado, por ejemplo, mediante:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones consideradas materiales.

También implica hacer consideraciones más generales adicionalmente a los procedimientos específicos previstos; dichas consideraciones comprenden las cuestiones enumeradas en el apartado 29 que se comentan a continuación.

#### *Asignación y supervisión del personal (Ref.: Apartado 29(a))*

- A34. El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al trabajo personas más experimentadas.
- A35. El alcance de la supervisión refleja la valoración por parte del auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo del trabajo que realizan el trabajo.

#### *Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 29(c))*

- A36. Es importante incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicarse, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los trabajos pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera fraudulenta. Esto puede conseguirse, por ejemplo, mediante:
- La aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas si se atendiera a su importancia

---

<sup>17</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado A48.

relativa o riesgo.

- El ajuste del momento de realización de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del que sería previsible.
- La utilización de métodos de muestreo diferentes.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.

*Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref.: Apartado 30)*

A37. Las respuestas del auditor frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones pueden incluir el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría de la siguiente forma:

- Es posible que sea necesario cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar a fin de obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y relevante, o para obtener información adicional que la corrobore. Esto puede afectar tanto al tipo de procedimientos de auditoría que se van a aplicar como a la combinación de ellos. Por ejemplo:
  - Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.
  - El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional que corrobore lo anterior. Por ejemplo, si el auditor detecta que la dirección sufre presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre ellos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor podría considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.
- Puede ser necesario modificar el momento de realización de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir que, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada - por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos - puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.
- La extensión de los procedimientos aplicados refleja la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, puede resultar adecuado aumentar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos con mayor grado de detalle. Asimismo, las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden permitir la realización de pruebas más exhaustivas

de transacciones electrónicas y archivos contables. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

- A38. Si el auditor identifica un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecta a la cantidad de existencias, el examen de los registros de las existencias de la entidad puede ayudar a identificar las ubicaciones o las partidas que requieren una atención específica durante el recuento físico de existencias, o después de éste. Dicha revisión puede llevar a la decisión de observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso, o a realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en una misma fecha.
- A39. Puede ocurrir que el auditor identifique un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Estas pueden referirse a la valoración de activos, las estimaciones relacionadas con transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de un segmento del negocio) y otras obligaciones significativas devengadas (como pensiones y otras obligaciones de pago por jubilación, u obligaciones relativas a daños medioambientales). El riesgo también puede estar relacionado con cambios significativos en las hipótesis relativas a estimaciones recurrentes. La información reunida durante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno puede facilitar al auditor la evaluación de la razonabilidad de estas estimaciones de la dirección, y de los juicios e hipótesis subyacentes. Asimismo, una revisión retrospectiva de juicios e hipótesis similares de la dirección que se hayan aplicado en periodos anteriores puede proporcionar información sobre la razonabilidad de los juicios e hipótesis en los que se basan las estimaciones de la dirección.
- A40. En el anexo 2 se muestran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluidos ejemplos que ilustran la incorporación de un elemento de imprevisibilidad. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material que resultan tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos, como de la apropiación indebida de activos.

*Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos relacionados con la elusión de controles por la dirección*

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref.: Apartado 32(a))

- A41. La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.
- A42. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario, ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.
- A43. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se

van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- La valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude. La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden facilitar a éste la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
  - Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes. Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
  - El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener. En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de pasos y procedimientos manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar procedimientos y controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
  - Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos. Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
  - La naturaleza y complejidad de las cuentas. Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.
  - Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios. Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos al mismo grado de control interno que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.
- A44. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comprobación de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Sin embargo, teniendo en cuenta que los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos a menudo se realizan al cierre de un periodo de información, el apartado 32(a) (ii) requiere que el auditor seleccione los asientos en el libro diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha. Asimismo, dado que las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude pueden producirse a lo largo de todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se ha llevado a cabo el fraude, el apartado 32(a) (iii) requiere que el auditor considere si también es necesario comprobar los asientos en el libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

*Estimaciones contables (Ref.: Apartado 32(b))*

- A45. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección realice una serie de juicios o hipótesis que afectan a estimaciones contables significativas, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la infravaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
- A46. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del ejercicio anterior es determinar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. No se pretende cuestionar los juicios profesionales del auditor formulados en el ejercicio anterior, que se basaron en la información disponible en ese momento.
- A47. La NIA-ES-SP 1540 también requiere una revisión retrospectiva<sup>18</sup>. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior de las estimaciones del periodo anterior que sea pertinente para realizar las estimaciones contables del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA-ES-SP, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA-ES-SP 1540.

*Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref.: Apartado 32(c))*

- A48. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos, son, entre otros, los siguientes:
- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).
  - La dirección no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
  - La dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
  - Transacciones en las que participan partes vinculadas no consolidadas, incluidas entidades con cometido especial, no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
  - En las transacciones participan partes vinculadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera necesarias para llevar a cabo

<sup>18</sup> NIA-ES-SP 1540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar", apartado 9.

la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo auditada.

#### **Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 34-37)**

A49. La NIA-ES-SP 1330 requiere que el auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas<sup>19</sup>. Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del auditor. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. En el anexo 3 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

*Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref.: Apartado 34)*

A50. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes. Pueden incluir, por ejemplo: importes inusualmente elevados de ingresos que se registran en las últimas semanas del periodo de información, o transacciones inusuales; o bien ingresos incongruentes con las tendencias de los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

*Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref.: Apartados 35-37)*

A51. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una ubicación concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

A52. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber reservas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

A53. La NIA-ES-SP 1450<sup>20</sup> y la NIA-ES-SP 1700 R<sup>21</sup> establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación y el tratamiento de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

#### **Imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo (Ref.: Apartado 38)**

En relación con la imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo, véase nota aclaratoria al apartado 38 de esta Norma.

A54. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*

A55. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público.*

<sup>19</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado 25.

<sup>20</sup> NIA-ES-SP 1450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría".

<sup>21</sup> NIA-ES-SP 1700 R, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros".

A56. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*<sup>22</sup>.

### Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A57.

En muchos casos, en el Sector Público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al trabajo.

En relación con la renuncia al trabajo, véase nota aclaratoria al apartado 38 de esta Norma.

### Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 39)

- A58. La NIA-ES-SP 1580<sup>23</sup> establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Además de reconocer que han cumplido su responsabilidad en relación con la preparación de los estados financieros, es importante que, con independencia de la dimensión de la entidad, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconozcan su responsabilidad sobre el control interno diseñado, implementado y mantenido con el fin de prevenir y detectar el fraude.
- A59. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude, es importante que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en las que confirmen que le han revelado:
- los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude; y
  - su conocimiento de cualquier fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad.

### Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

#### *Comunicación a la dirección (Ref.: Apartado 40)*

- A60. Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que este hecho se ponga en conocimiento del nivel adecuado de la dirección tan pronto como sea posible, aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente (por ejemplo, un desfallo menor cometido por un empleado de un nivel inferior de la organización de la entidad). La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude respecto del que existen indicios.

#### *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 41)*

En esta comunicación se tendrán en cuenta los procedimientos específicamente establecidos por el Sector Público en sus normas correspondientes.

- A61. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA-ES-SP 1260 R identifica los factores que el auditor considera al

<sup>22</sup> Nota suprimida.

<sup>23</sup> NIA-ES-SP 1580, "Manifestaciones escritas".

determinar si realiza la comunicación de forma verbal o por escrito<sup>24</sup>. Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

- A62. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando llega a su conocimiento un fraude en el que participan empleados que no forman parte de la dirección y que no da lugar a una incorrección material. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.
- A63. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

*Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref.: Apartado 42)*

- A64. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:
- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las valoraciones realizadas por la dirección de los controles implantados para prevenir y detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales.
  - El hecho de que la dirección no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
  - La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la dirección.
  - Las acciones de la dirección que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por parte de la dirección de políticas contables que puedan indicar intentos de la dirección de manipular los beneficios, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
  - Las reservas acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

**Comunicaciones a autoridades reguladoras y de supervisión (Ref.: Apartado 43)**

En relación con lo dispuesto en los apartados A65-A66, véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.

- A65. El deber del auditor de preservar la confidencialidad de la información de la entidad auditada puede impedir que se informe sobre el fraude a un tercero ajeno a la entidad. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían de un país a otro, y en determinadas circunstancias el deber de confidencialidad puede quedar invalidado por la normativa legal o los tribunales de justicia. En algunos países, el auditor de una entidad financiera tiene el deber establecido legalmente de informar de la existencia de un fraude a las autoridades de supervisión. Asimismo, en algunos

<sup>24</sup> NIA-ES-SP 1260 R, apartado A47.

países, el auditor debe informar de las incorrecciones a las autoridades cuando la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

- A66. El auditor puede considerar apropiado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada según las circunstancias, con el propósito de establecer los pasos necesarios teniendo en cuenta los aspectos de interés público del fraude identificado.

### Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A67.

En el Sector Público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que éste se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

Esta NIA-ES-SP se ha adaptado terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Cliente	Entidad auditada
Encargo	Trabajo
Propietario	Entidad auditada
Firma de auditoría	Órgano de control
Aceptación y continuidad de clientes	Inicio y continuidad de los trabajos de auditoría
Socio del encargo	Responsable del trabajo

### Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: a) incentivos y elementos de presión; b) oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

### Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

#### *Incentivos y elementos de presión*

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas

injustificadamente desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.

- La necesidad de obtener financiación adicional, a través de recursos ajenos o propios, para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de investigación y desarrollo o de inversión en activos fijos.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo<sup>25</sup>.
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.
- Existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

#### *Oportunidades*

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

- Transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otro órgano de control o firma de auditoría.
- Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominio de un determinado sector de la industria que permite a la entidad imponer términos o condiciones a los proveedores o a los clientes que pueden dar lugar a transacciones inadecuadas o no realizadas en condiciones de independencia mutua.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.

---

<sup>25</sup> Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados sólo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Los componentes del control interno son deficientes como consecuencia de:

- Un seguimiento inadecuado de los controles, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de auditoría interna o de tecnología de la información.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

- Ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.
- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control

interno oportunamente.

- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.
- Escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- *Párrafo suprimido por aplicación al Sector Público*
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
  - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
  - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
  - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
  - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al trabajo de auditoría o consultado durante el trabajo.

#### **Factores de riesgo relacionados con incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos**

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y elementos de presión; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

##### *Incentivos y elementos de presión*

Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarles a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.

- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

#### *Oportunidades*

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de exposición de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar el grado de exposición de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

#### *Actitudes y racionalización*

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras de deficiencias conocidas en el control interno.

- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

## Anexo 2

(Ref.: Apartado A40)

### **Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

#### **Consideración relativa a las afirmaciones**

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

#### **A continuación se exponen ejemplos concretos de respuestas:**

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre de ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a éste, investigar la posibilidad de que existan partes vinculadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costes de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debida a fraude, para obtener su opinión sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Cuando otros auditores independientes auditan los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Aplicar técnicas asistidas por ordenador, como, por ejemplo, la extracción y posterior tratamiento de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

#### **Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

##### *Reconocimiento de ingresos*

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del vendedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.
- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.

##### *Cantidades de existencias*

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o después de éste.
- Observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a ésta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y el cierre del periodo.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.
- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparación de las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos de existencias. Por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para realizar pruebas sobre los controles de etiquetas, o por número de serie de los artículos para realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

#### *Estimaciones de la dirección*

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la dirección.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la dirección y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la dirección de llevar a cabo los planes oportunos para realizar la estimación.

#### **Respuestas específicas -Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos**

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una apropiación indebida de activos:

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a éste.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.

- Comparar los ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquéllos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

### Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

A continuación se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

Las discrepancias en los registros contables, incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.

- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.
- Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:
- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo de trabajo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso al personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas oportunamente en el control interno.

#### Otros

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

**Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos**

- La administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujeción a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- Los compromisos de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en las leyes financieras o presupuestarias.
- La omisión del trámite de intervención previa de los gastos, obligaciones o pagos, cuando esta resulte preceptiva o del procedimiento de resolución de discrepancias frente a los reparos suspensivos de la Intervención, regulado en la normativa presupuestaria.
- La ausencia de justificación de la inversión de los fondos por anticipos de caja o pagos a justificar a que se refieren las leyes financieras o presupuestarias del Sector Público.
- El incumplimiento de la obligación de destinar íntegramente los ingresos obtenidos por encima de los previstos en el presupuesto, a la reducción del nivel de deuda pública de conformidad con lo previsto en las leyes de estabilidad y sostenibilidad, y el incumplimiento de la obligación de destinar el superávit presupuestario a la reducción del nivel de endeudamiento neto en los términos previstos en dichas normas u otras de similar naturaleza o contenido.
- La realización de operaciones de crédito y emisiones de deuda que no cuenten con la preceptiva autorización o, habiéndola obtenido, no se cumpla con lo en ella previsto o se superen los límites previstos en las diferentes leyes de financiación o reguladoras de las haciendas locales.
- La no adopción en plazo de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, cuando se haya formulado la advertencia prevista establecida en las leyes referidas a la materia.
- La suscripción de un convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el preceptivo informe favorable del órgano que corresponda, de acuerdo con las leyes de estabilidad y sostenibilidad financiera.
- La no presentación o la falta de puesta en marcha en plazo del plan económico-financiero o del plan de reequilibrio cuando lo exijan las leyes de estabilidad y sostenibilidad financiera.
- El incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en la normativa presupuestaria y económico-financiera, siempre que en este último caso se hubiera formulado requerimiento por el órgano que corresponda.
- La falta de justificación de la desviación, o cuando así se haya requerido, la falta de inclusión de nuevas medidas en el plan económico-financiero o en el plan de reequilibrio de acuerdo con la legislación aplicable.
- La no adopción de las medidas previstas en los planes económico-financieros y de reequilibrio.
- La no adopción en el plazo previsto del acuerdo de no disponibilidad establecidos por las leyes de estabilidad y sostenibilidad financiera.
- El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas regulada en las leyes presupuestarias o financieras que sean aplicables.
- Adicionalmente, respecto a las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social, habrían de tomarse en consideración los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 100.4 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como las conductas que en materia de gestión económico financiera se puedan recoger en los artículos 27 a 29 del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

# NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1240

(NE 1240)

**Advertencia Inicial:** La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1240 correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

## Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

## Objetivo

- Identificar y valorar los riesgos de fraude que puedan producir incorrección material en las cuentas anuales.
- Obtener evidencia adecuada y suficiente de que las cuentas anuales están libres de incorrección material por fraude, mediante el establecimiento de procedimientos de auditoría.
- Responder adecuadamente a los indicios de fraude identificados en la realización de la auditoría.
- Dar el tratamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas específicas o generales, proceda en los supuestos de detección o riesgo de detección de fraudes, generado fundamentalmente por normas aplicables al Sector Público, aunque no exclusivamente por éstas.
- El objetivo de detección del fraude en una auditoría de cuentas no es tan amplio ni tan profundo como el que podría establecerse en un trabajo específicamente orientado a dicho objetivo.

## Responsabilidades

La primera responsabilidad en la detección del riesgo de fraude corresponde a los responsables del gobierno o dirección de la entidad auditada, los cuales han de establecer los mecanismos de control interno correspondientes que eviten o desestimen la producción de fraudes y que identifiquen, depuren y sancionen los fraudes detectados.

La auditoría de cuentas, tal y como se indica en la NIA-ES-SP 1200, puede fallar en la detección de fraudes, los cuales concurren con el componente de la ocultación y simulación, lo que incrementa dicho riesgo y lo hace más indetectable, aunque la auditoría esté bien planificada y ejecutada. Normalmente será más complicado y, por tanto, tendrá mayor riesgo, la detección del fraude cometido por los órganos de gobierno o de dirección de la entidad auditada que el realizado por los empleados públicos.

La responsabilidad del auditor establecida en esta NIA-ES-SP no se centra exclusivamente en la detección de fraudes que puedan tener un efecto material en las cuentas anuales, bien sea por presentación de información financiera fraudulenta, bien sea por existir una apropiación de activos o una generación indebida de pasivos, o un quebranto patrimonial por la generación de gastos innecesarios o desviación de ingresos, sino que se han de tener presente los posibles riesgos de incumplimiento, que sean calificados jurídicamente como fraude y que se puedan derivar de la inaplicación o incorrecta aplicación de las leyes o reglamentos regulatorios del Sector Público.

No obstante lo anterior, el auditor público no establece desde el punto de vista legal si se ha producido un fraude o no, sino que ante la situación de riesgo y teniendo en cuenta la evidencia que pueda allegar, habrá de ponerlo en conocimiento de las autoridades que competencialmente correspondan, cumpliendo con los procedimientos generales o específicos establecidos, en consideración con la jerarquía jurídica de las normas que lo regulan. Los conceptos o definiciones de fraude recogidos en esta Nota y en la NIA-ES-SP 1240 lo son a los meros efectos de la planificación y ejecución de la auditoría de cuentas y no pretenden tener ningún otro efecto jurídico. El hecho de que se califique una determinada operación o actividad como fraudulenta, no significa que haya de serlo jurídicamente, sino que el auditor lo hace para asignarla un determinado componente de riesgo.

Ante situaciones como las descritas, puede ser necesario obtener asesoramiento jurídico.

## **Definiciones**

El concepto de fraude que traslada la NIA-ES-SP no tiene una correspondencia exacta con el que se tipifica normalmente en la legislación como fraude, sino que la NIA atiende, no tanto a la vulneración de una norma jurídica que así lo califica, sino al efecto material en las cuentas anuales devenido y provocado intencionalmente; precisamente este componente de intencionalidad es lo que diferencia al fraude del simple error en el contenido general de las NIA-ES-SP.

## **Requerimientos**

### **Escepticismo profesional**

El auditor público mantendrá el escepticismo profesional durante la realización de la auditoría y normalmente considerará la autenticidad de los registros y documentos contables objeto de su examen, puesto que habitualmente no dispondrá de información suficiente para cuestionarla; sin embargo cuando existan indicios de inautenticidad o de incoherencia en los contrastes o cualesquiera otras circunstancias que, de acuerdo con su criterio profesional, le generen dudas sobre la certeza de autenticidad, deberá investigarlos mediante la confirmación con terceros del documento o mediante la utilización de un experto en la materia, según corresponda.

Se deberá tener especial cuidado en la protección del escepticismo profesional en aquellos trabajos en los cuales se den las siguientes circunstancias:

- El carácter de las relaciones personales o profesionales como consecuencia del proceso o del entorno político.
- La competencia exclusiva en la realización de la auditoría, excluyente de la participación de otros auditores.
- La falta de rotación periódica del encargado o encargados de realización del trabajo.

### **Procedimientos para la valoración del riesgo del fraude**

- Habrá que tener en cuenta lo indicado en la NIA-ES-SP 1315 para obtener el conocimiento de la entidad auditada y de su control interno.

- Solicitud de la valoración del riesgo de fraude realizado por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad auditada y el proceso seguido para identificar y dar respuesta al riesgo de fraude. Si la entidad auditada dispone de servicio de auditoría interna, también se solicitará la evaluación a este servicio y en especial si los auditores internos tienen algún procedimiento de trabajo que esté orientado a la detección del fraude y cómo valoran o consideran la respuesta de la dirección ante supuestos de fraude detectados.

- Indagación ante empleados relevantes (personal que no participe en la confección de la información financiera, aquellos implicados en la configuración y registro de operaciones complejas o inusuales, asesores jurídicos, etc.) o funcionarios relacionados con la entidad auditada, especialmente si sus funciones están relacionadas con el tema del fraude.

- Identificación de relaciones inusuales: el auditor deberá analizar aquellas relaciones que no se consideren habituales con la actividad y el objeto social o competencial de la entidad auditada.

- Determinar cuáles son las funciones de los órganos del gobierno de la entidad en relación con el riesgo de fraude y, en particular, qué tratamiento tienen estos asuntos en los documentos que corresponda y cuáles son las decisiones al respecto que se desprenden de la lectura de las actas u otros documentos donde son susceptibles de recoger estas cuestiones.

- Si bien, la existencia de factores de riesgo en la comisión de fraudes no significa *per se* que el fraude se haya cometido, resulta de interés tener en cuenta dichos indicios para, mediante las pruebas de auditoría, allegar más evidencia y tener más conocimiento de causa. En el anexo 1 de esta NIA-ES-SP 1240 se presentan ejemplos sobre factores de riesgo de fraude, los cuales pueden complementarse con aspectos concretos para el Sector Público y, sin ánimo de exhaustividad, pueden relacionarse con este tipo de riesgos:

- Los procesos de privatizaciones.
- Las áreas de especial contenido regulatorio: costes de personal, contratación pública, presupuestos, prestaciones sociales, subvenciones concedidas o recibidas o recursos de exacción pública y similares tareas.
- El desarrollo de nuevos programas presupuestarios o modificaciones relevantes en los existentes (suplementos de créditos o créditos extraordinarios).
- Las variaciones relevantes en la forma de financiarse.
- La externalización de servicios públicos o de actividades.
- Las operaciones sujetas a investigación previa.
- La utilización excesiva o injustificada de los procesos abreviados o de emergencia, fraccionamientos de contratos.
- Las ejecuciones de gastos o contratos en el límite cuantitativo de una autorización menos exigente o con menos necesidad de documentación o justificación.
- Las modificaciones en los presupuestos sin correspondencia en la forma o método de prestar el servicio a que estaban destinados esos recursos.
- Aquellas conductas que estén tipificadas como infracciones (véase anexo 4).

#### **Respuestas del auditor público o pruebas de auditoría frente al riesgo de incorrección material debida al fraude.**

- Respuestas globales: implican el refuerzo del escepticismo profesional mediante la consideración de mayores alcances en el examen de la documentación soporte y mayor necesidad de corroboración o contrastación de las explicaciones obtenidas de la dirección o de los órganos del gobierno de la entidad auditada.

Asimismo, se procurará implicar en el análisis al personal más especializado en la cuestión sobre la que existe riesgo de fraude y se analizarán con más detenimiento y profundidad las políticas contables aplicadas, en particular si se revisan operaciones complejas, y se introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (aplicación de más procedimientos sustantivos, que no sería necesario en condiciones normales; cambio en el momento temporal de realización de una prueba de auditoría; realización de pruebas de auditoría sin previo aviso, etc.)

- Con respecto a los procedimientos de auditoría aplicables al riesgo de fraude, teniendo en cuenta las situaciones descritas en los requerimientos 30 a 33 (apartados A37 a A48), en el anexo 2 de esta NIA-ES-SP 1240 se detallan algunos ejemplos.

- Especial transcendencia tiene el análisis del fundamento que desde el punto de vista de la gestión pública puedan tener algunas operaciones o actividades cuando en ellas puedan darse:

- Una inusual complejidad en la estructura de las transacciones.
- Una falta de reflejo en los documentos habituales en la toma de decisiones.
- Un discutible tratamiento contable en relación con la naturaleza de la operación.
- Una serie de transacciones con entidades vinculadas no reveladas o que se evita incluirlas en la consolidación siendo ello obligado.

- Sin ánimo de exhaustividad se pueden describir algunos ejemplos de procedimientos más focalizados al Sector Público:

- Especial atención a los fraudes notificados y a los antecedentes de fraude.
- Análisis de las noticias sobre fraudes relacionadas con la actividad de la entidad auditada en los medios de comunicación.

- Análisis del servicio de denuncias o quejas, si existe.
- Análisis de la información de los órganos de regulación, si existen.
- Estudio de los resultados de otras auditorías más especializadas o de la investigación judicial, si existe.
- Intensificación de las pruebas sustantivas sobre registros y su documentación soporte (contratación pública, pedido, factura...), sobre contratación, proveedores de mayor concentración individualmente o del grupo, ajustes presupuestarios, etc.

En el anexo 3 de la NIA-ES-SP 1240 se presentan, sin ánimo de exhaustividad, ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude, como complemento de ello, y en relación con el Sector Público, ha de tenerse un especial cuidado en:

- Ajustes y modificaciones presupuestarias importantes o recurrentes sin justificación precisa o lógica o sin autorización.
- Gastos excesivos o manifiestamente insuficientes por importes considerables.
- Excesivos modificados en contratos de obras.
- Incrementos presupuestarios recurrentes.
- La concentración de suministradores o proveedores de bienes y servicios considerados a nivel de grupos empresariales.

### **Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1240**

Para facilitar el seguimiento de las especificidades aplicables al Sector Público, y sin perjuicio de los cambios de denominación de NIA a NIA-ES-SP bien por referencia o por contenido, aparecen, las referencias al Sector Público en esta NIA-ES-SP siguientes:

1.- En la Introducción de la norma se pone de manifiesto la existencia del principio de legalidad y responsabilidad que informa toda actuación de las Administraciones Públicas.

En el Sector Público Estatal, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece el principio de responsabilidad y los procedimientos para su sustanciación en los artículos 176 a 182. Por lo que a la auditoría pública se refiere, la 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, prevé la remisión a las autoridades competentes de la información sobre hechos comprobados en el desarrollo de la auditoría que pudieran dar lugar a responsabilidades patrimoniales, contables o penales a tenor de lo establecido en la Sección 6.ª “De las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas” .

2.- En el apartado 32 (c), en relación con las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, se indica que este hecho también puede producirse por realizar operaciones que se aparten de su objetivo o de sus fines. Por otra parte, el incumplimiento de los fines asignados a las entidades públicas en determinadas circunstancias puede ser una causa de disolución, de acuerdo con el título II “Organización y funcionamiento del sector público institucional” de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

3.- Referencia en el apartado 38, A53 y A57 a la imposibilidad de no auditar la entidad o renunciar al trabajo de auditoría, puesto que supondría una renuncia a las competencias legales habilitadoras de la función de la auditoría de cuentas que normalmente informan esta labor en las Administraciones Públicas.

Por lo que al Sector Público Estatal se refiere, dicha competencia está prevista en Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en relación con las atribuciones sobre control y auditoría para la Intervención General de la Administración del Estado, en particular en su artículo 140.2 y en el artículo 168, en otras disposiciones concordantes, como el artículo 98.2 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como en otras disposiciones de desarrollo, entre las que cabe citar el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, o el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo,

en el caso de la Intervención General de la Seguridad Social y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

4.- Referencia en el apartado 43 a la comunicación a otras autoridades de la existencia de un supuesto de fraude.

En particular, para el Sector Público Estatal, el artículo 145 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que: “Los funcionarios que desempeñan las funciones de control deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo. Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones sólo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito”; así como la Sección 6.ª “De las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas” de la 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. Todo ello sin perjuicio de las obligaciones que como funcionario público establecen los mecanismos de denuncia en las leyes que corresponda y en particular lo regulado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y la comunicación a que se refiere al punto 1 de este apartado.

En su aplicación para las Entidades Locales habrá que estar a lo previsto en el artículo 5 y 6 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

5.- Referencia en el apartado A6 a la especial transcendencia del fraude para el auditor público y para el ejercicio de la auditoría pública y matización del alcance de la auditoría de cuentas con respecto al fraude. En este sentido hay que tener presente la regulación referida en el punto primero de este apartado, en relación con el cumplimiento del principio de legalidad y de responsabilidad que informa toda gestión de recursos públicos.

Por lo que al Sector Público Estatal se refiere, lo indicado en el apartado A6 debe ser contextualizado dentro de la auditoría pública, teniendo en cuenta el alcance otorgado a la auditoría de cuentas anuales y a las auditorías públicas específicas a que se refiere la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, dentro de su título VI “Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado”, capítulo IV “De la auditoría pública”.

6.- En relación a lo dispuesto en los apartados A60 a A65, véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.

En el punto 4 de este apartado, se ha detallado la regulación generadora de la adaptación.

7.- Se añade un anexo 4 con referencia al apartado A6, donde se relacionan un conjunto de situaciones que pueden generar riesgo de fraude en la administración de los recursos públicos que están ligados con los supuestos de responsabilidad e infracción, recogidos en el artículo 177 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General presupuestaria y en el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia y acceso a la información pública y buen gobierno. Adicionalmente, respecto a las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social, habrían de tomarse en consideración los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 100.4 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como las conductas que en materia de gestión económico financiera se puedan recoger en los artículos 27 a 29 del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

8.- Referencia en el apartado A67 a la responsabilidad del auditor para comunicar las situaciones de fraude, conforme a la disposición 23ª de la 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, que prevé la remisión a las autoridades competentes de la información sobre hechos comprobados en el desarrollo de la auditoría que pudieran dar lugar a responsabilidades patrimoniales, contables o penales.

La 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 (de obligado cumplimiento para las Entidades Locales, conforme al artículo 33 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local) indica en su Sección 6ª, un deber de comunicación y

colaboración entre las distintas Administraciones Públicas estatales, autonómicas o locales en el ámbito de sus respectivas competencias, o para sus organismos públicos dependientes, con la debida ponderación de los deberes de confidencialidad y secreto previstos en el artículo 145.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, procediendo a la puesta en conocimiento de los órganos competentes de los hechos acreditados, mediante la remisión de un escrito en el que indicará, como mínimo, los hechos acreditados, los autores y, en su caso, los posibles incumplimientos de normativa estatal, autonómica o local.