

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505

CONFIRMACIONES EXTERNAS

(NIA-ES 505 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1505, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	1
Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría.....	2-3
Fecha de entrada en vigor.....	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de confirmación externa.....	7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación.....	8-9
Resultados de los procedimientos de confirmación externa.....	10-14
Confirmaciones negativas.....	15
Evaluación de la evidencia obtenida.....	16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de confirmación externa.....	A1-A7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación.....	A8-A10
Resultados de los procedimientos de confirmación externa.....	A11-A22
Confirmaciones negativas.....	A23
Evaluación de la evidencia obtenida.....	A24-A25

La Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES-SP) 1505, “Confirmaciones externas”, 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 o escribiendo a permissions@ifac.org .”

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES-SP 1330¹ y de la NIA-ES-SP 1500². No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA-ES-SP 1501³.

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

2. La NIA-ES-SP 1500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene⁴. Dicha NIA-ES-SP también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría⁵:
 - La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
 - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
 - La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

Por consiguiente, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA-ES-SP tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

3. Otras NIA-ES-SP reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:
 - La NIA-ES-SP 1330, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta⁶. Adicionalmente, la NIA-ES-SP 1330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos⁷.

¹ NIA-ES-SP 1330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”

² NIA-ES-SP 1500, “Evidencia de auditoría”.

³ NIA-ES-SP 1501, “Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas”.

⁴ NIA-ES-SP 1500, apartado A5.

⁵ NIA-ES-SP 1500, apartado A31.

⁶ NIA-ES-SP 1330, apartados 5-6.

⁷ NIA-ES-SP 1330, apartados 18-19.

- La NIA-ES-SP 1330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo⁸. Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable, o ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA-ES-SP 1330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o error⁹.
- La NIA-ES-SP 1240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones¹⁰.
- La NIA-ES-SP 1500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección¹¹.

Fecha de entrada en vigor

4. *Apartado suprimido.*

Objetivo

5. El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Definiciones

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

- (a) Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

A los efectos de esta prueba, han de considerarse como terceros aquellas organizaciones públicas que se gestionen de forma independiente o por gestores distintos no influenciados mutuamente aunque pertenezcan a la misma Administración Pública.

- (b) Solicitud de confirmación positiva: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.
- (c) Solicitud de confirmación negativa: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.
- (d) Sin contestación: falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una

⁸ NIA-ES-SP 1330, apartado 7(b).

⁹ NIA-ES-SP 1330, apartado A53.

¹⁰ NIA-ES-SP 1240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartado A37.

¹¹ NIA-ES-SP 1500, apartados A8-A9.

solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

- (e) Contestación en disconformidad: respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa

- 7. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:
 - (a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref.: Apartado A1)
 - (b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref.: Apartado A2)
 - (c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref.: Apartado A3 a A6)
 - (d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref.: Apartado A7)

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

- 8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:
 - (a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos. (Ref.: Apartado A8)
 - (b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref.: Apartado A9).
 - (c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref.: Apartado A10).
- 9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA-ES-SP 1260 R¹². El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R¹³.

¹² NIA-ES-SP 1260 R, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 16.

¹³ NIA-ES-SP 1705 R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

En algunas regulaciones, los auditores del Sector Público disponen de facultades legales para dirigirse a terceros relacionados con la entidad auditada, a fin de solicitarles información que resulta interesante para los trabajos de auditoría, en virtud de la consideración de autoridad pública con que se inviste al órgano de control y al controlador público.

Sin perjuicio de lo previsto, en el curso de una auditoría de cuentas, el auditor público obtendrá evidencia suficiente y adecuada mediante los procedimientos habituales descritos en esta NIA-ES-SP. No obstante, el auditor valorará el empleo de la facultad legal indicada cuando le sea más eficiente de conseguir evidencia por las condiciones de riesgo existentes en el trabajo de auditoría, máxime si el riesgo de fraude puede ser elevado, y en evitación de una posible limitación. El auditor documentará en los papeles de trabajo el empleo de este procedimiento, a tenor de lo previsto en la NIA-ES-SP 1230 y considerará la mención en el informe de auditoría, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1706 R como párrafo de *otras cuestiones*.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

10. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref.: Apartado A11 a A16)
11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref.: Apartado A17)

Sin contestación

12. En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref.: Apartados A18-A19)

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

13. Si el auditor ha determinado que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría que el auditor necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones de esta circunstancia sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R. (Ref.: Apartado A20)

Contestación en disconformidad

14. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. (Ref.: Apartados A21 y A22)

Confirmaciones negativas

15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las siguientes condiciones: (Ref.: Apartado A23)
 - (a) el auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes

para la afirmación;

- (b) la población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeñas y homogéneas;
- (c) se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y
- (d) el auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

Evaluación de la evidencia obtenida

- 16. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref.: Apartados A24-A25)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse (Ref.: Apartado 7(a))

- A1. Los procedimientos de confirmación externa a menudo se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un “acuerdo paralelo.”

En el Sector Público, el objeto de confirmación pueden ser saldos, transacciones, informaciones puntuales, documentos públicos o privados, contratos, acuerdos, convenios, planes de trabajo, proyectos urbanísticos o de otra índole, proceso de contratación etc. y pueden ser objeto de solicitud copias de documentos, extractos u otros soportes, en función de las áreas de trabajo y del objetivo del auditor frente al riesgo. Asimismo, se puede someter al tercero la corroboración de determinada información o contraste de documentos en general en los que figure como parte de la operación o transacción. Este procedimiento puede utilizarse de forma independiente o formando parte de otros procedimientos, en función de lo planificado.

Selección de la parte confirmante adecuada (Ref.: Apartado 7(b))

- A2. Las respuestas a las solicitudes de confirmación proporcionan evidencia de auditoría más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que el auditor considera conocedoras de la información que ha de confirmarse. Por ejemplo, un directivo de una entidad financiera que conoce las transacciones o acuerdos con respecto a los que se solicita confirmación puede ser la persona más adecuada en dicha entidad a la que solicitar la confirmación.

Cuando se trate de organizaciones públicas auditadas, y se considere operativo o más eficiente, la comunicación puede también realizarse entre auditores, fundamentalmente si estos auditores pertenecen a la misma organización de auditoría. En este caso se precisan menos formalidades con tal de que la prueba reúna las condiciones necesarias de información.

Diseño de las solicitudes de confirmación (Ref.: Apartado 7(c))

- A3. El diseño de la solicitud de confirmación puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.
- A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:
- Las afirmaciones de las que se trata.
 - Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
 - El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
 - La experiencia anterior en la auditoría o en trabajos similares.
 - El método de comunicación (por ejemplo, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio).
 - La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor. Es posible que las partes confirmantes sólo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la dirección.
 - La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).
- A5. Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumpla el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajas porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.
- A6. La determinación de que las solicitudes están adecuadamente dirigidas incluye comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones de las solicitudes de confirmación antes de enviarlas.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación (Ref.: Apartado 7(d))

- A7. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa. Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio.

En la solicitud de información, el auditor ha de considerar los criterios y límites que marca la legislación de protección de datos, teniendo en cuenta que los auditores públicos disponen de competencias legalmente establecidas y están amparados por el secreto profesional con las condiciones y límites que marcan las leyes. En caso de duda sobre la solicitud de determinada información se consultará a la instancia que proceda de acuerdo con los procedimientos establecidos.

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

Razonabilidad de la negativa de la dirección (Ref.: Apartado 8(a))

- A8. La negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se requiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un contencioso o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 8(b))

- A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315¹⁴. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA-ES-SP 1240¹⁵.

Procedimientos de auditoría alternativos (Ref.: Apartado 8(c))

- A10. Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta, como se expone en los apartados A18-A19 de la presente NIA-ES-SP. Dichos procedimientos también tienen en cuenta los resultados de la evaluación del auditor según el apartado 8(b) de esta NIA-ES-SP.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación (Ref.: Apartado 10)

- A11. La NIA-ES-SP 1500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad¹⁶. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

- se reciba por el auditor de forma indirecta; o
- parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente

¹⁴ NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, apartado 31.

¹⁵ NIA-ES-SP 1240, apartado 24.

¹⁶ NIA-ES-SP 1500, apartado A31.

- A12. Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.
- A13. Si la parte confirmante recurre a un tercero para coordinar y proporcionar respuestas a las solicitudes de confirmación, el auditor puede aplicar procedimientos para responder a los riesgos de que:
- (a) la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada;
 - (b) la persona que responde pueda no estar autorizada para ello; y
 - (c) la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.
- A14. La NIA-ES-SP 1500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría¹⁷. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonarle para determinar si la parte confirmante realmente envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.
- A15. Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se recibiera dicha respuesta, de conformidad con el apartado 12, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.
- A16. Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables (Ref.: Apartado 11)

- A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA-ES-SP 1315¹⁸. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA-ES-SP 1240¹⁹.

¹⁷ NIA-ES-SP 1500, apartado 11.

¹⁸ NIA-ES-SP 1315, apartado 31.

¹⁹ NIA-ES-SP 1240, apartado 24

Sin contestación (Ref.: Apartado 12)

A18. Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos que el auditor puede aplicar incluyen los siguientes:

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.
- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA-ES-SP 1315²⁰. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA-ES-SP 1240²¹.

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 13)

A20. En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, en relación con el cual es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- La información existente para corroborar afirmaciones de la dirección solo está disponible fuera de la entidad.
- Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la dirección eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, que impiden al auditor confiar en la evidencia procedente de la entidad.

Contestaciones en disconformidad (Ref.: Apartado 14)

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA-ES-SP 1240 requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude²². Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

A22. Algunas contestaciones en disconformidad no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

Confirmaciones negativas (Ref.: Apartado 15)

²⁰ NIA-ES-SP 1315, apartado 31.

²¹ NIA-ES-SP 1240, apartado 24.

²² NIA-ES-SP 1240, apartado 35.

A23. La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece. Por ejemplo, es más probable que los titulares de cuentas de depósito bancarias respondan cuando consideran que el saldo de sus cuentas contenido en la solicitud de confirmación está infravalorado, que cuando consideran que dicho saldo está sobrevalorado. Por ello, el envío de solicitudes de confirmación negativas a titulares de cuentas de depósito bancarias puede ser un procedimiento útil para considerar si dichos saldos pueden estar infravalorados, pero es poco probable que sea efectivo si el auditor busca evidencia con respecto a sobrevaloraciones.

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref.: Apartado 16)

- A24. Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:
- (a) una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;
 - (b) una respuesta considerada no fiable;
 - (c) la falta de contestación; o
 - (d) una contestación en disconformidad.
- A25. La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA-ES-SP 1330²³.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Encargo	Trabajo

²³ NIA-ES-SP 1330, apartados 26-27.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1505 (NE 1505)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 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.

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

Consideraciones generales, objetivo, responsabilidades y requerimientos

El auditor público ha de tener evidencia suficiente en cantidad (alcance de las pruebas) y adecuada en calidad (relevante y fiable, muy relacionada con el origen y la naturaleza). Para la graduación de la evidencia se pueden emplear los siguientes criterios:

- La evidencia externa a la entidad auditada es más sólida que la interna.
- La escrita o documental (aportan más evidencia los originales que las copias) es más determinante que la verbal.
- La directa, obtenida por el auditor, es más apreciable que la indirecta.

El procedimiento de confirmaciones externas es directo, externo y escrito. Sin embargo, los parámetros definidores de la evidencia no son exactos y pueden variar según las circunstancias, puesto que la evidencia externa será más relevante cuanto más independiente sea el tercero y mejor informado esté y la interna será más consistente cuanto mejor sea el control interno de la entidad auditada. En definitiva, el auditor también ha de evaluar la fiabilidad del confirmante tercero.

Las confirmaciones escritas de terceros son procedimientos sustantivos que pueden plantearse con independencia de la valoración del riesgo (resulta poco probable que el auditor sea capaz de detectar y valorar todos los riesgos; además, el control interno tiene un límite); por tanto, el procedimiento es estándar y efectivo en la consecución de evidencia. Los límites de este procedimiento, además del ya indicado sobre la calidad en la información e independencia de las partes, se hallan en la adecuación u objetivo; por ejemplo, se pueden confirmar saldos, transacciones, acuerdos, cláusulas, documentación, etc. con un deudor, pero será difícil poder confirmar la capacidad de pago, puesto que para valorar ésta será preciso hacer pruebas de solvencia. Sin embargo, el contenido de la confirmación se puede extender a cuestiones distintas de saldos y transacciones, incidiendo por ejemplo en confirmación de documentos y otras informaciones relacionadas con contratos, acuerdos, convenios, etc.

El auditor público ha de tener presente que, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1240 referida a las responsabilidades con respecto al fraude, las confirmaciones externas pueden utilizarse como un instrumento de corroborar o reforzar la evidencia obtenida con otras pruebas. Por ejemplo, si en una prueba de análisis documental se producen inconsistencias o, simplemente, el riesgo de las operaciones soportadas en dichos documentos es muy elevado, puede ser interesante para el auditor confirmar la información con terceros relacionados. En definitiva, se trata de contrastar la evidencia procedente de diferentes fuentes.

Por otra parte, en la NIA-ES-SP se describen aspectos operativos de cómo realizar la prueba, qué información puede confirmarse (una amplia gama de asuntos) o de quiénes pueden ser los confirmantes (terceros de los que se espera una respuesta de calidad), así como el diseño y envío de las solicitudes de confirmación bajo el control directo del auditor.

Es preciso realizar pruebas alternativas para obtener evidencia de las circularizaciones enviadas que no hayan contestado y cubrir los alcances previstos. En el caso de negativa de la entidad auditada a realizar las confirmaciones, una vez contrastado con ella, puede existir una limitación en el alcance; sin embargo, hay que tener presente la posibilidad que otorga la regulación pública vigente sobre la posibilidad de circularizar directamente. Esto mismo puede suceder cuando los resultados de la circularización arrojan muchas diferencias

con respecto a la información de la auditada. Esta circunstancia evidenciaría deficiencias en el control interno que podrían ser determinantes de una limitación o por lo menos hacerla más factible. Por lo demás, mediante la circularización se pueden detectar operaciones mal recogidas en libros que supongan ajustes o necesidad de explicar o completar información.

La NIA-ES-SP aborda también la confirmación negativa, consistente en pedir que no se conteste a la propia confirmación si se está de acuerdo con la información remitida. Esta forma de plantear la circularización ha de ser secundaria y entraña cierto riesgo; por tanto, ha de utilizarse con criterios y planteamientos muy concretos (gran cantidad de población objeto de ser circularizada y un ostensible y claro interés por parte del confirmante de responder si algo no es correcto).

Con independencia de su plena aplicabilidad en los trabajos de auditoría de cuentas, en la NIA-ES-SP se plantean una serie de especificidades para el Sector Público, que se basan en las especiales relaciones que con terceros puede establecer la organización pública auditada, que en síntesis pueden ser:

- La consideración a efectos de esta prueba del concepto de terceros, el cual es plenamente aplicable entre entidades dependientes de una misma Administración Pública.
- Consideración de autoridad con potestades especiales a favor del controlador público, que puede obviar cuando lo considere adecuado el procedimiento genuino previsto en la NIA-ES. Tal es el caso de lo previsto en el artículo 145.3 de la Ley General Presupuestaria que prevé: *Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, previo requerimiento del órgano de control de la Intervención General de la Administración del Estado actuante, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle.* Por otra parte, 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, en su disposición decimocuarta desarrolla esta previsión legal en el contexto de la auditoría pública. Como puede observarse, constituyen especiales facultades de poder solicitar la colaboración de terceros relacionados con la entidad de forma directa por el auditor y sin contar con esta última. Este procedimiento ha de atender a criterios de obtener más y mejor evidencia y presentarse en ambientes de un elevado riesgo de fraude.

Aun cuando estos procedimientos de confirmación directa son perfectamente aplicables, a los efectos de la práctica de auditoría deberán considerarse con el carácter específico que tienen.

Si se emplean estos procedimientos de confirmación directa, el auditor valorará la mención de esta actuación, en la sección de *otras cuestiones*, si el empleo del procedimiento tiene causa en alguna situación atinente a la responsabilidad del auditor, tal como se establece en la NIA-ES-SP 1706 R referida a *Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría del auditor independiente* y documentarse su utilización en los papeles de trabajo.

Por otra parte, en el planteamiento, desarrollo y metodología de trabajo, hay que tener presente los aplicativos realizados mediante notas técnicas de la ONA referidas a la materia de circularización y en particular la utilización de los modelos en ellas contenidos.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1505

Las especificidades aplicables al Sector Público en esta NIA-ES-SP se producen en:

1.-En el apartado 6, referido a la conceptualización de terceros, se configura como tal tercero, a todos los efectos, a otras organizaciones de la misma Administración Pública.

A los efectos de esta NIA-ES-SP, han de considerarse como terceros aquellas organizaciones públicas que se gestionen de forma independiente o por gestores distintos o por gestores no influenciados mutuamente, aunque pertenezcan a un mismo nivel de administración pública.

En tal sentido, la descentralización se regula en los artículos 3, 54 y 88 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

2.-En el apartado 9, referido a la negativa de la dirección a llevar a efecto la circularización, se configura, de acuerdo con los términos allí indicados, la posibilidad de ejercer la facultad prevista en el artículo 145.3 de la LGP.

3.- En el apartado A1, referido a la información que puede confirmarse, se hace una extensión de materias de las que puede ser interesante solicitar confirmación.

4.-En el apartado A2 se recoge la posibilidad de confirmar directamente saldos o transacciones u otras informaciones entre auditores del sector público. En tal sentido, también puede ser invocada la obligación de colaboración entre administraciones públicas, prevista en los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, como principio de actuación.

5.- En el apartado A7, referido al seguimiento de las circularizaciones, se hace especial referencia a los límites de la información por aplicación de la legislación de protección de datos.

La Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, en el artículo 24, establece excepciones a los derechos de información de los afectados en la recogida de datos señalados en el artículo 5.1 y 2.

En su aplicación a las Entidades Locales, los artículos 6.3 y 33.4.d) 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, establecen la facultad del órgano controlador para solicitar información a terceros.