# **ANEXO IV: PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

|  |  |
| --- | --- |
| IV | REVISIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA |
| 1 | Los papeles de trabajo contienen datos que permiten identificar:   * el nombre de la entidad controlada, * ejercicio o periodo económico sobre el que se efectúa la auditoría, * contenido, * quién ha realizado y supervisado el papel de trabajo, * fuente de la información, * alcance del trabajo efectuado indicando el tamaño y criterio de selección de muestras, * referencias empleadas y conclusiones. |
| 2 | Los memorandos, papeles de trabajo y documentos soporte analizados han sido ordenados mediante alguno de los sistemas de referencia habituales en auditoría, facilitando así su archivo y localización. |
| 3 | Los programas de trabajo son adecuados para cumplir con los objetivos de la auditoría, y las pruebas que incluyen permiten obtener evidencia suficiente y adecuada para soportar las conclusiones que de ella se deriven |
| 4 | Se han obtenido confirmaciones de terceros, especialmente en aquellos puntos en los que el auditor ha valorado riesgos de incorrección material (NIA-ES-SP 1315, 1320, 1330 y la 1505). |
| 5 | Se han realizado procedimientos de auditoría para la detección de litigios y reclamaciones (NIA-ES-SP 1501). |
| 6 | Se han realizado procedimientos para la detección de hechos posteriores en la auditoría de cuentas (NIA-ES-SP 1560). |
| 7 | Se han realizado procedimientos sobre riesgos significativos (NIA-ES-SP 1315), al menos:   * Transacciones con partes vinculadas (NIA-ES-SP 1550) * Transacciones inusuales significativas. * Estimaciones contables de elevada incertidumbre o complejidad (NIA-ES-SP 1540). |
| 8 | Se han resuelto los asuntos pendientes y ha quedado documentado. |
| 9 | Se ha elaborado un memorándum de conclusiones de cada área con el trabajo realizado, las conclusiones y los puntos relevantes. |
| 10 | Todas las pruebas contenidas en el programa de trabajo se han realizado en su integridad y referenciado correctamente, o bien, consta debidamente motivada su no aplicación. |
| 11 | Los papeles de trabajo incluyen pruebas de auditoría dirigidas a obtener evidencia sobre el cumplimiento de la normativa aplicable y están debidamente documentadas. |
| 12 | Los posibles ajustes, reclasificaciones u otras salvedades están convenientemente reflejados en hojas resúmenes, debidamente cruzados con los papeles de trabajo, y están justificados adecuadamente los cambios introducidos en los inicialmente propuestos, así como su consideración por la entidad auditada. |
| 13 | Las conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo se derivan del trabajo desarrollado, son suficientes para pronunciarse sobre el objetivo perseguido, y están razonablemente soportadas, habiendo sido recogidas en el correspondiente memorando cuando su relevancia lo exija. |
| 14 | Correcto cumplimiento de las condiciones técnicas y de solvencia previstas en el contrato/convenio y en particular:   * Que el número de miembros, experiencia y capacidad profesional del equipo actuante es el fijado en el contrato. * Que la ejecución del trabajo se desarrolla de acuerdo con los programas de trabajo previstos. * Que se solventan adecuadamente los problemas y puntos pendientes que se vayan planteando. * Que se mantienen las fechas previstas. A este respecto, y en caso de existencia de desviaciones, deberán establecerse las causas y a quién cabe atribuir la responsabilidad de las mismas. |
| 15 | Los papeles revisados se han firmado por el órgano interventor de la entidad local o, en su caso, por quién haya designado éste, que ha realizado la revisión selectiva del trabajo del auditor colaborador. |

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

Se recopilan y desarrollan en este anexo a modo de ejemplo las principales características de los procedimientos de auditoría según se desarrollan en las NIA-ES-SP de la serie 1500 y 1600. Además, a efectos de homogeneización, téngase se en cuenta el anexo V de la NTONA 2/2021 sobre Cuestiones Clave, que recoge en su punto 2 la definición de tipos de procedimientos, pruebas y técnicas de auditoría. En ningún caso sustituyen a los programas de trabajo específicos que han de elaborarse para la realización de la auditoría. Con objeto de no divulgar los procedimientos de auditoría y, por tanto, hacerlos públicos y demasiado predecibles, se explican con mayor concreción en los manuales y guías internos establecidos en la IGAE.

Aun cuando se describen de forma sucinta las pruebas, siempre hay que tener en cuenta que estas herramientas del auditor constituyen reacciones o respuestas de este con el fin de cubrir los riesgos de auditoría detectados y descritos; por tanto, no pueden verse de forma aislada sino en el conjunto de la ejecución de una auditoría de cuentas. Además, hay que tener en cuenta que una presentación escueta y descontextualizada de un conjunto de procedimientos de auditoría conlleva unas elevadas y necesarias dosis de teorización y abstracción (con el fin de no entrar en disquisiciones casuísticas) que hacen precisa una labor de adaptación o concreción cuando, en su caso, hayan de ser aplicados en la práctica.

1. **Área de existencias**

El objetivo del auditor es obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la realidad y el estado de los inventarios, entendiendo por tales, tanto la existencia destinados a la venta como los inmovilizados.

Es conveniente al planificar la revisión del inventario tener en cuenta el control interno que tenga establecido la entidad en el área, en referencia a cuestiones como:

* Si la entidad lleva inventario permanente o no,
* la periodicidad en que se realiza el inventario,
* la estructura de los almacenes que contengan los activos y si están o no dispersos,
* la existencia de instrucciones de inventario o si, dada la naturaleza de las existencias, se considera necesaria para su valoración la ayuda de un experto.

El riesgo de un inadecuado control de las existencias e inmovilizados puede venir determinado, por ejemplo, en el proceso de recepción de artículos, el proceso de salidas y su contabilización, las condiciones físicas y de seguridad de los almacenamientos, la gestión de stocks, en los recuentos totales de los inventarios, etc. Igualmente, el riesgo es diferente cuando se trata de inventarios de bienes de inmovilizado que si fueran de existencias dado su diferente ciclo de rotación y utilización.

Las pruebas de auditoría consistirán, principalmente, en:

* Comprobar que la entidad tiene elaboradas unas normas de inventario precisas con una descripción de las funciones que desarrollan los distintos puestos de trabajo y de sus responsabilidades. En el caso de que no esté definida por escrito la organización del almacén, por conversaciones con los responsables para realizar una evaluación de sus procedimientos de control interno,
* constatar una muestra de los distintos movimientos (entradas, salidas, devoluciones, traspasos entre almacenes, si fuera el caso, etc.),
* asegurarse de que los documentos se adaptan a la transacción,
* corte de operaciones: seleccionar un cierto número de las últimas entradas anteriores al cierre y de las primeras posteriores al mismo,
* si existieran, cobertura de seguros sobre las existencias, comparar los capitales asegurados con los niveles medios de los inventarios evaluando la suficiencia de dicha cobertura,
* inspeccionar los elementos y,
* presenciar el recuento físico.

Para la realización de pruebas en un momento distinto a la fecha de cierre, sin perjuicio del criterio profesional del auditor en función del riesgo del área y del control interno, en los inventarios de bienes de inmovilizado, de mayor frecuencia en algunas organizaciones del sector público, será más factible la realización de pruebas en un momento distinto del cierre al ser menos complejo el control de variaciones e incluso, se puede hacer una rotación de énfasis consistente en programar la realización del inventario en varios periodos, más que para los inventarios de existencias.

Pueden existir las siguientes situaciones que afectan al planteamiento de las pruebas:

1. Cuando es factible el inventario:

* La asistencia del auditor al inventario físico en la fecha de cierre a efectos de evaluar las normas de inventario (la dirección de la entidad tiene que fijar unas normas de inventario precisas), observar su aplicación en la práctica (obtener copia de los controles), inspeccionar las existencias (presenciar el recuento físico como forma de ver la realidad de los activos y sus condiciones) y realizar pruebas de recuento.
* Realización de recuentos físicos a una fecha distinta del cierre, si es factible, además habrá de comprobar movimientos entre la fecha de cierre y la de recuento.

1. Si no es posible aplicar un procedimiento genuino (asistir a la toma de inventarios, hacer pruebas y cerciorarse de la existencia y buenas condiciones de uso de los activos) por la ubicación de las existencias, por seguridad física del auditor, etc. (no se considera como causa que imposibilite su realización el coste de su realización, el tiempo o la dificultad de su valoración) habrá que aplicar procedimientos alternativos, consistentes en revisar la documentación de compra o la revisión de ventas posteriores; en caso de no ser estos factibles se generará una limitación en el alcance y una opinión modificada.
2. Existencias custodiadas por terceros, se pueden confirmar con este tercero. Cuando se generen dudas sobre la integridad del tercero, se puede encargar a otro auditor o al auditor de la entidad prestadora del servicio o se puede realizar la inspección por el auditor de la documentación de esas existencias (ejemplo, recibos de almacenes).
3. **Litigios y reclamaciones**

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la totalidad de los litigios y reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material.

Se plantean diferentes pruebas utilizando los siguientes procedimientos de auditoría:

1. Indagaciones, mediante:

* Preguntas a la dirección de la entidad, incluidos los asesores internos.
* Revisión de las actas de las reuniones de los órganos colegiados o decisorios de la entidad.
* Revisión de los gastos jurídicos.
* Manifestaciones escritas de la dirección sobre si se han comunicado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

1. Confirmaciones externas, a través de:

* Confirmación escrita mediante carta genérica o específica con los asesores jurídicos externos, realizada a través de la entidad auditada. La diferencia entre ambas cartas es que en la primera se solicita toda la información sin especificar más, mientras que en la carta específica se produce una descripción de riesgos y contingencias y la valoración de la entidad auditada, es decir se le centra más al asesor la información sobre contingencias. La NIA-ES-SP parece propiciar inicialmente la carta genérica y ante la prohibición de contestar (por parte de la organización profesional o por alguna norma), el auditor se plantea la carta específica (confirmación externa).
* Si el riesgo es elevado, reuniones directas con los asesores externos, previo permiso de la entidad auditada y con asistencia de un representante de ésta. Es especialmente recomendable cuando hay un riesgo significativo, se trata de una cuestión compleja, existe desacuerdo entre la dirección de la entidad auditada y los asesores externos, etc.

Si la entidad auditada no da permiso para comunicarse con los asesores externos y no puede realizar otros procedimientos alternativos, el auditor se encuentra ante una limitación al alcance y una opinión, al menos, con salvedades. En este punto es preciso recordar que en el artículo 145.3 de la Ley General Presupuestaria y en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, se habilita al órgano de control de la IGAE actuante la posibilidad de confirmación directa con terceros.

Sin perjuicio de lo indicado, el órgano interventor de la entidad local tienen una serie de facultades para la solicitud de informes jurídicos en el ejercicio de sus funciones establecidas en el artículo 6.4 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, que habilitan al órgano interventor de la entidad local recabar directamente a quien corresponda los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que se consideren necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones.

**Áreas de aplicación de procedimientos de revisión analítica**

Un procedimiento analítico implica la realización de cuadres, comparaciones o búsqueda de relaciones lógicas entre magnitudes y la explicación de las variaciones, si éstas se producen, y desde este punto de vista puede ser aplicable a casi todas las áreas. Los procedimientos analíticos aportan distinto grado de evidencia, en función del objetivo perseguido y de la configuración de la prueba (cuanto más detallada, argumentada y lógica sea la prueba y cuanto más explicables y lógicos sean sus resultados, más evidencia se obtendrá).

En el sector público, por la peculiaridad que ciertas entidades tienen al gestionar políticas públicas, las relaciones entre las partidas individuales de las cuentas que habitualmente se tienen en cuenta en la auditoría de entidades con ánimo de lucro podrían no ser, necesariamente, relevantes en la auditoría de entidades del sector público sin ánimo de lucro. Así, puede haber poca o ninguna relación directa entre los ingresos y los gastos; si bien, puede que tengan datos sectoriales que resulten de interés a efectos de realizar procedimientos analíticos, tales como presupuestos de gastos e ingresos para, por ejemplo, el estudio y análisis de las desviaciones presupuestarias o comparaciones con entidades públicas similares de otras administraciones, sobre ratios financieros, económicos o patrimoniales, etc.

Al inicio de la auditoría se pueden utilizar procedimientos analíticos para valorar riesgos de incorrección material, de conformidad a la NIA-ES-SP 1315. Como procedimientos de auditoría posteriores, la NIA-ES-SP 1520 *Procedimientos Analíticos* trata el empleo por parte del auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”) y de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros.

Si las respuestas obtenidas en los procedimientos analíticos no son razonables o se consideran que las diferencias e incongruencias detectadas pudieran ser indicativas de un posible riesgo de incorrección material convendría diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

Se pueden generalizar sobre tres aspectos, según el momento y la finalidad para la que se utilice este procedimiento:

1. Los procedimientos analíticos de evaluación de riesgos (de diagnóstico) se realizan sobre grandes parámetros (tendencia de los ingresos, de los gastos, de la rotación de activos, de la inversión). Estos procedimientos son habituales para la determinación del riesgo de incorrección material (RIM) a través del conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno. Por ejemplo, la comparación de ingresos, costes, presupuestos, de un ejercicio a otro o de un periodo a otro, o un dato real frente a uno estimado. Se concluye esta prueba con la explicación lógica de las variaciones, si no hay explicación de por qué ha variado, estamos ante un riesgo mayor y se deberán plantear otras pruebas más concretas.
2. Durante el transcurso de la auditoria, como procedimiento de auditoría posterior para hacer frente a los riesgos valorados. En este caso, el procedimiento analítico lleva el calificativo de sustantivo para indicar tal naturaleza. Estos procedimientos se hacen sobre áreas más concretas, con hipótesis y datos más precisos y a veces complementados con otras pruebas en detalle en función del resultado. Por ejemplo: si queremos valorar el riesgo en la cobrabilidad de los deudores por tasas, se puede hacer una prueba analítica de un periodo medio de cobro y ver la tendencia o si se ha ralentizado o se aleja de los parámetros de cobro fijados por la regulación. Si sale una posible morosidad, el riesgo es más elevado y habrá que dar mayor alcance a las pruebas en detalle de análisis de saldos. Si la prueba tiene resultado positivo y el control interno del área es bueno y, por ejemplo, se han realizado pruebas amplias en el ejercicio anterior, con esta prueba analítica podría ser suficiente.
3. Al final de la auditoría para alcanzar una conclusión global. Esto facilita al auditor verificar la coherencia con la información obtenida a lo largo del trabajo de auditoria y obtener conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría. Consiste en hacer pruebas globales, tras haber ejecutado los programas de trabajo con el objetivo de revisar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Los resultados de estos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad, lo que llevará al auditor a replantearse la valoración de riesgos de incorrección material inicialmente realizada, así como al diseño de procedimientos de auditoría posteriores acordes a la nueva valoración.
4. **Áreas de estimaciones contables**

La NIA-ES-SP 1540 se refiere a la auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y a la información relacionada a revelar. En concreto, son partidas que no pueden medirse con exactitud porque la naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo que afecta al grado de incertidumbre en la estimación realizada. Situaciones que pudieran dar lugar a que algunas partidas de los estados financieros sólo pueden ser estimadas por incertidumbres inherentes a las actividades de la entidad, podrían ser sobre, por ejemplo:

* La vida útil de los activos y método de amortización.
* Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
* Obsolescencia de las existencias.
* Costes derivados de resoluciones de litigios y sentencias.
* Obligaciones por garantías.
* Una provisión por el compromiso de recibir un activo como compensación por haber asumido un negocio deficitario en una combinación de negocios.
* Resultado de contratos a largo plazo.
* Instrumentos financieros complejos, que no se negocian en mercados activos y abiertos.
* Activos no corrientes mantenidos para su venta.
* Determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos el fondo de comercio y los activos intangibles.
* Provisiones para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, etc.

Conviene diferenciar dos situaciones:

1. En el caso de estimaciones contables cuyo objetivo de la medición es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones en un ambiente de incertidumbre.
2. En el caso de una transacción o de una partida de los estados financieros cuyo objetivo es expresar el valor actual basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como por ejemplo en el precio de mercado de un determinado tipo de activo o pasivo; no obstante, en esta situación puede existir incertidumbre en el proceso de estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos, por ejemplo, por estar sujeto a determinadas restricciones o ajustes condicionados al tipo de operación.

El concepto de estimación contable es el habitual dentro del ámbito regulatorio del marco de aplicación contable. En la contabilidad de la auditada puede haber cuentas, saldos, transacciones, hechos o partidas sobre las que no hay exactitud de medida, no se puede establecer su valor de forma precisa, debido a la existencia de incertidumbres, por estar sujetas a determinaciones futuras, falta de información o posibles interpretaciones o desviaciones de quien lleva la gestión o formula las cuentas.

Lo que con mayor frecuencia se produce es la necesidad de verificar una estimación del valor de un activo, de una obligación, de una provisión o de una contingencia. En algunos supuestos la verificación de una estimación entraña menos dificultades que en otros, por ejemplo, la comprobación de cantidades periodificadas pueden contrastarse con pruebas de corte en el ejercicio siguiente con mejor información.

El auditor podrá realizar una o varias actuaciones tendentes a:

* La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre la forma en que se realiza la estimación contable puede ser una respuesta adecuada cuando el proceso ha sido bien diseñado, implantado y mantenido: la estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable, existen controles de la revisión y aprobación por los niveles adecuados de la entidad, etc. El auditor revisará los juicios y las decisiones adoptadas por la entidad al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo.
* Determinación de si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto sustituido por otro poco después del cierre del período, puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor razonable neto.
* Realización de pruebas sobre el modo en que la entidad realizó la estimación contable y los datos en los que dicha estimación se basa (hipótesis, modelos, información disponible, datos observables). Por ejemplo, la revisión por parte del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior que indiquen que el procedimiento aplicado por el gestor en el periodo actual probablemente sea eficaz.
* Recálculos de gastos por contingencias jurídicas, fiscales o laborales. En tal sentido, la comprobación de la provisión correspondiente se puede realizar con mayor información en los periodos siguientes o con la aplicación prudente de la legislación afectada o la consulta con expertos, etc.
* Sobre la obsolescencia de existencias, puede comprobarse al realizar la toma de un inventario físico, mediante pruebas de valor neto de realización en el ejercicio siguiente, pruebas de rotación, etc.
* Deterioro de créditos comerciales o de deudores. En general se puede fijar mediante cálculo de periodos medios de cobro, pruebas de capacidad de crédito de los deudores, analizando su información financiera, análisis de la legislación que establece los plazos, etc.
* Estimaciones de amortizaciones o deterioros mediante comprobaciones y recálculos de la vida útil, etc.
* Estimación de costes pendientes en contratos a largo plazo en relación con los presupuestados, revisión de los requisitos establecidos en los contratos.

En el transcurso de la auditoría de estimaciones contables, el auditor puede identificar la necesidad de recurrir a cualificaciones o conocimientos especializados en función de la naturaleza del activo, pasivo o componente del patrimonio neto en un sector concreto, si hay un alto grado de incertidumbre en la estimación, necesidad de cálculos complejos, etc.

En la otra parte del espectro se halla la comprobación de valores razonables en aquellos activos, pasivos y transacciones en las que el marco de información financiera considera que han de ser valorados con este criterio. Ejemplos de activos y pasivos que pueden estar sujetos a valor razonable, sin perjuicio del marco contable, pueden ser:

* Activos no corrientes mantenidos para la venta.
* Pagos con acciones (transacción infrecuente en nuestras organizaciones).
* Activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios, salvo que se diga lo contrario en el documento que regula la reestructuración.
* Intercambio de activos y pasivos entre partes independientes, teniendo en cuenta las matizaciones y excepciones que pueda determinar el marco contable.
* Instrumentos financieros complejos.

Centrándonos en la comprobación de la valoración de aquellos elementos del balance que siguen el criterio de valor razonable, lo primero que habrá que tener presente es:

* La necesidad de conocer el marco contable que establece el criterio y en caso de duda habrá de solicitarse, para el caso del sector público estatal por el cauce oportuno, el criterio a seguir a la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE.
* Determinar si dispone de personal experimentado o por el contrario ha solicitado los servicios de un experto, así como conocer los detalles técnicos aplicados en la valoración. También, será conveniente que se revisen los estudios de valoración del periodo anterior al auditado y, cualquier modificación o cambio en relación con la estimación, en el periodo siguiente (particularmente si ha habido transacciones, disposiciones o cualesquiera otros negocios relacionados con los ítems cuyo valor se revisa). Cuanto más en detalle se entre en la revisión de estudios o test de valoración mayores posibilidades hay de que las posibles diferencias están más fundadas.

En todo caso, se aconseja que, antes de proceder a comprobar el cálculo del valor razonable de activos y pasivos, se despejen todas las dudas en relación con la forma de valoración del marco contable y, en el caso de test de deterioro, se evidencien los hitos sobre los que se basa la presunción de este deterioro y cualquier duda en relación con el marco contable se consulte debidamente a la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE. Por lo demás, a efectos de evaluar la relevancia de un activo en relación con su valor razonable hay que tener en cuenta, sin perjuicio de la imagen fiel, la importancia que pueda tener la configuración de los fondos propios y los resultados en la gestión y operatividad de la entidad auditada.

Como recomendación final, en la comprobación de la valoración a valor razonable de un bien en organizaciones en las que la configuración de los fondos propios pueda tener una menor importancia, habrán de realizarse cálculos estimativos que evidencien el efecto material que pueda producirse, partiendo del detalle, descripción y análisis de los hitos que puedan ser indicativos de una depreciación. En definitiva, que el auditor tiene que tener muy claro que hay fuertes indicios de depreciación y que el efecto es muy relevante.

El auditor obtendrá manifestaciones escritas de la entidad, y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1580 *Manifestaciones Escritas*, sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables, incluidas las mediciones a valor razonable.

De conformidad a la NIA-ES-SP 1230 *Documentación de auditoría* se incluirá en los papeles de trabajo las conclusiones alcanzadas sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada y, en su caso, los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección.

1. **Operaciones con entidades vinculadas**

En la NIA-ES-SP 1550 *Partes Vinculadas* la definición de vinculación se halla estrechamente ligada al marco contable aplicable y por tanto a él habrá que acudir para enfocar cualquier planteamiento de vinculación. Sin perjuicio de esto, la NIA-ES-SP 1550 indica en el recuadro de su apartado 10: “Las entidades que están bajo un control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran como partes vinculadas a menos que se realicen transacciones significativas de acuerdo con los criterios de materialidad fijados por el auditor o compartan recursos significativos entre sí o expresamente esté determinado por su marco de información financiera.”

Lo primero que hay que determinar es la existencia de operaciones de vinculación, para ello hay que partir de la revelación de estas en la información financiera y de la confirmación en la carta de manifestaciones de la dirección. Las entidades tienen que revelar información sobre:

* Relaciones con partes vinculadas cuando exista control, aun cuando no se hayan producido operaciones entre las mismas.
* Operaciones entre partes vinculadas.
* Retribución de los administradores (incluido un análisis por tipo de retribución) de acuerdo con su marco normativo de información financiera o de cualquier otra legislación que lo prevea.

En el desglose de esta información hay que sujetarse a lo previsto en los correspondientes planes contables, aplicables según el tipo de entidad.

En los apartados 2 y 6 de la NIA-ES-SP 1550 se indica que la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede en algunas circunstancias dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido, entre otras razones, a que:

* Las partes vinculadas pueden operar a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras.
* Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar y resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
* Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado, por ejemplo, es posible que algunas transacciones se realicen sin contraprestación.
* Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.

Las prácticas de vinculación no tendrían que representar un riesgo más elevado para el auditor si se realizan en condiciones equivalentes a las que se realizarían en el curso normal de la actividad entre partes no vinculadas, sin embargo, con cierta frecuencia esto no es así y se produce un incremento del riesgo por los siguientes motivos:

* Una operación entre partes vinculadas puede subvertir el principio de “contraposición de intereses” y puede generar operaciones fuera de mercado y por tanto con transferencias de recursos encubiertas, e incluso fraudulentas.
* Hay más elementos de complicación de la operación puesto que se puede tejer un entramado de relaciones donde no haya mucha transparencia.
* Los sistemas de control interno se suelen mostrar más débiles en relación con estas operaciones que en algunos casos se consideran casi internas, pero que tienen efecto en la información financiera con los posibles efectos a que antes se hacía referencia. Es decir, o bien son más desconocidas para la dirección de la entidad auditada o bien se tiene más interés en ocultarlas.

El análisis sobre operaciones vinculadas partirá de la base de una revelación de la dirección de la entidad auditada y habrá de estar relacionada con la actividad normal de ella, a menor revelación y actividad normal de la entidad más elevado será el riesgo y más pruebas habrá que realizar para ver la afectación a la imagen fiel y descartar la existencia de fraude. El auditor indagará:

* En el conocimiento de las entidades vinculadas y los cambios con respecto al periodo anterior, tanto en la posible vinculación personal como entre entidades.
* En la naturaleza de las relaciones de vinculación existentes.
* Si las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que se realizan cuando hay independencia mutua.
* En la descripción detallada de las operaciones de vinculación realizadas en el periodo auditado y en el periodo de hechos posteriores.
* Descripción de los procedimientos de control que se aplican en la conformación y desarrollo de estas operaciones.
* Habrá que poner especial atención en las operaciones de vinculación al revisar registros y documentos y detectar indicios mediante circularizaciones a entidades financieras, asesores jurídicos, documentos de reuniones de órganos colegiados, análisis de hechos posteriores al cierre, etc. Al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor.

Frente a situaciones en las que se detectaran situaciones que no han sido reveladas por la entidad el auditor:

* Preguntará a la dirección por los motivos de esta falta de revelación y actuará en consecuencia.
* Determinará en qué punto del sistema de control interno se ha producido el fallo que impidió, en su caso, detectar la operación de vinculación.
* Aplicará procedimientos sustantivos de auditoría en función de la falta de confianza en el control interno, si es el caso.
* Determinará si estas transacciones se corresponden con las que se efectuarían en el curso normal de la actividad o no. En este último caso se planteará procedimientos más intensos en relación con la posible existencia de fraude.

En relación con las operaciones de vinculación, se deberá prestar mayor atención a las entidades de cometido especial y a las que tienen la consideración de medio propio. Con respecto a estas últimas, la ONA ha emitido la Nota Técnica 1/2021 sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas.

1. **Utilización del trabajo de un experto del auditor**

En algunas auditorías complejas o de especial riesgo puede ser conveniente que el órgano interventor de la entidad local se asista de un experto (de su propia organización o de una tercera) en determinadas materias distintas de la contabilidad y la auditoría (en estas materias, el auditor, se limita a formular consultas) para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La NIA-ES-SP 1620 *Utilización del trabajo de un experto del auditor* trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto de estos trabajos sobre determinadas materias especializadas en un campo concreto. Como ejemplos del trabajo de un experto –con las cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto-, podríamos citar: valoradores de activos, expertos actuarios, en productos financieros complejos, en operaciones de combinación de negocios, expertos fiscales en operaciones complejas, informáticos, ingenieros especializados en determinados aspectos técnicos de equipos sofisticados, o incluso, y cuando dentro del equipo actuante no haya la suficiente especialización, algún experto en contratación pública en aquellas organizaciones en que esta materia pueda representar un especial riesgo para el auditor tanto de error como de fraude.

El “experto del auditor” no debe confundirse con los asesoramientos o trabajos que pueda encargar la entidad auditada para soportar sus valoraciones o informaciones contables (que se denomina generalmente “experto de la entidad”).

La figura del experto del auditor se incluye en la norma decimosexta de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, en donde se regula el proceso de petición de actuaciones de asesoramiento y periciales para el sector público estatal.

En relación con la posible concurrencia del experto del auditor cabe hacer las siguientes observaciones:

* Es el auditor quien determina la necesidad del experto. Si la entidad auditada ha empleado ya a un experto, el auditor se puede plantear la concurrencia a su vez de otro por su parte, en función del grado de capacitación e independencia del experto empleado por la auditada. Cuanto mayor capacitación y más independencia tenga el de la auditada, menos necesario será la disposición de otro experto.
* Para que el auditor pueda tomar la decisión adecuada en relación con la concurrencia de un experto tendrá que tener presente:
* La existencia o no previa o subsecuente de un experto de la entidad auditada en los términos antes indicados (competencia, capacitación e independencia).
* La naturaleza, dificultad, riesgo y materialidad del asunto o área para la que se prevea la concurrencia de un experto.
* El auditor evaluará si el experto, aunque no tiene la condición de miembro del equipo del trabajo, reúne los criterios de competencia, capacidad y la objetividad necesarios para los fines del auditor. En la evaluación de la objetividad indagará sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. Igualmente, es necesario que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad aplicables a las que está sujeto el auditor, así como, los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias o específicos de confidencialidad exigidos, en su caso, por la entidad auditada.
* El auditor valorará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del trabajo, así como la congruencia con otra evidencia de auditoría que se hubiera podido obtener (apartado 12, NIA-ES-SP 1620). Los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, pueden ser:
* Indagaciones ante el experto del auditor.
* Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
* Procedimientos corroborativos mediante la observación del trabajo del experto del auditor, examen de datos publicados como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas, confirmación de cuestiones relevantes con terceros, la aplicación de procedimientos analíticos detallados o la reejecución de procesos de cálculos, etc.
* Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor podrá, o bien, acordar la naturaleza y la extensión de algún trabajo adicional que deberá realizar el experto; o bien, aplicar procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.
* El auditor normalmente no mencionará al experto en el informe de auditoría, pero podrá hacer referencia en el informe a dicho profesional si las disposiciones legales o reglamentarias lo requieren, por ejemplo, con el propósito de transparencia en el sector público o para la comprensión de una opinión modificada, si bien indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor. En este último caso, puede ser oportuno poner referencia en el contrato o acuerdo con el experto de este hecho y en estas circunstancias, con el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

En definitiva, cuando el auditor considera necesario que concurra un experto para soportar mejor su trabajo, se generan una serie de relaciones entre ambos y una serie de procedimientos de auditoría que ha de aplicar el auditor en relación con ese experto. El auditor sigue siendo responsable de su informe y la concurrencia del experto no mitiga esa responsabilidad; si bien, sí la sitúa en términos razonables con el cumplimiento de los procedimientos indicados en la citada NIA-ES-SP y que se han resumido en esta Nota.

**G. Rotación de énfasis en áreas: evidencia obtenida en los ejercicios anteriores**

En lo que se refiere a los procedimientos de auditoría efectuados en un ejercicio anterior, generalmente, tienen poca o ninguna relevancia para la obtención de evidencia de auditoría en el ejercicio auditado; no obstante, existen excepciones, -siempre con cautela en función de los riesgos-, cuando dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría corroborativos en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante. Así, puede ser pertinente y fiable en un control automatizado establecido en un ejercicio anterior, comprobar su funcionamiento realizando indagaciones ante la dirección e inspeccionando los registros. El análisis de la evidencia de auditoría puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea obtener en el periodo actual (apartado 13, A35 y A54 de la NIA-ES-SP 1330).

**H. La evidencia electrónica obtenida en la auditoría**

El apartado A31 de a NIA-ES-SP 1501 indica que “la evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación”.

La evidencia informática se caracteriza por la dificultad en su obtención y tratamiento y parte de unos riesgos específicos como, por ejemplo: pluralidad de formatos, dificultad de establecer su origen, posibilidad de alteración o duplicación de la información o dificultades para comprobar la forma de su aprobación y firma. La obtención de evidencia informática podría ser el objetivo específico de una auditoría pública y ha de ser objeto de análisis desde una doble perspectiva:

* Revisando la información y bases de datos disponibles a través de las aplicaciones y sistemas informáticos, mediante pruebas realizadas con herramientas informáticas de auditoría.
* Evaluando el entorno informatizado de la entidad controlada, efectuando pruebas de los controles internos implantados en los programas y aplicaciones informáticas.

Sin perjuicio de las auditorías de cumplimiento y operativas que puedan realizarse sobre la seguridad o el cumplimiento de los requerimientos legales y técnicos informáticos necesarios en una organización, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en una auditoría de cuentas se realiza en buena medida a través de la información y datos contenidos en ficheros o soportes electrónicos, informáticos, telemáticos o en las bases de datos procedentes de aplicaciones y sistemas. Los criterios que permiten valorar la fiabilidad de la información y garantizar la misma como evidencia de fiscalización en los entornos informatizados son los siguientes:

* Autenticación: Se refiere a la posibilidad de confirmar, de forma indubitada, la identidad de la persona o entidad que creó, originó o de la que procede la información.
* Autorización: Se refiere al hecho de que la información electrónica ha sido creada, procesada, grabada, corregida, enviada, archivada, ingresada y destruida solo por personas autorizadas y responsables.
* Confidencialidad: La información únicamente es conocida por las personas o entidades autorizadas (quienes la originan y a quienes va dirigida).
* Integridad: Es la garantía de que los datos o información de origen han sido validados y estos no han sido alterados al ser creados, procesados, transmitidos y almacenados en los sistemas informáticos.
* Disponibilidad: La información ha de estar disponible para las personas o entidades autorizadas, evitándose las pérdidas de datos.
* Trazabilidad: Indica las acciones o procesos que se llevan a cabo en el sistema, así como quién y cuándo las realiza.
* No repudio: Imposibilidad de que una persona o entidad que haya originado, transmitido o recibido información pueda negar haber participado en ese origen o intercambio de datos.

En la auditoría de cuentas anuales la información electrónica parte, principalmente de dos riesgos:

* La información obtenida debe ser recuperable tras un periodo de tiempo específico y que existan copias de seguridad que garanticen su permanencia en los plazos legales establecido para las cuentas anuales formuladas, para el informe de auditoría y demás documentación de auditoría.
* Al emplear la evidencia informática deberá garantizar la fiabilidad de la misma además de asegurarse que las tecnologías y aplicaciones empleadas para generar, transmitir, editar y almacenar la información son también confiables.

El auditor de cuentas anuales no tiene que ser necesariamente un especialista en la verificación y examen de la evidencia informática; no obstante, la diligencia debida y el escepticismo profesional en la auditoría de cuentas anuales implica preguntarse si la evidencia obtenida por los ordenadores pueda no ser fiable, que pudieran aparecer indicios de fraude de datos financieros en soportes informáticos que puedan haber sido alterados sin dejar rastro, que no existan controles en la entidad para prevenirlos u otras cuestiones en las que puede ser necesario obtener evidencia corroborativa y conocimiento de quien tiene derechos de acceso sobre los documentos y datos de los estados financieros o, incluso, la necesidad de un experto del auditor informático.

La aplicación de 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, puede servir para realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.

En lo que se refiere al registro contable de facturas, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, dispondrán de un Punto general de entrada de facturas electrónicas, a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes. Todos los proveedores que hayan entregado bienes o prestado servicios a la Administración Pública podrán expedir y remitir factura electrónica si bien, la gran mayoría de ellos están obligadas al uso de la factura electrónica. El artículo 12.3 de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público respecto a la obligación de realizar auditorías de sistemas anuales:

Las Intervenciones Generales u órganos equivalentes de cada Administración realizarán una auditoría de sistemas anual para verificar que los correspondientes registros contables de facturas cumplen con las condiciones de funcionamiento previstas en esta Ley y su normativa de desarrollo y, en particular, que no quedan retenidas facturas presentadas en el Punto general de entrada de facturas electrónicas que fueran dirigidas a órganos o entidades de la respectiva Administración en ninguna de las fases del proceso. En este informe se incluirá un análisis de los tiempos medios de inscripción de facturas en el registro contable de facturas y del número y causas de facturas rechazadas en la fase de anotación en el registro contable.

Las facultades específicas del órgano de control interno (la Intervención General de la Administración del Estado y los órganos de control equivalentes en los ámbitos autonómico y local) sobre las facturas vienen establecidas en el artículo 12.1 teniendo acceso en cualquier momento a la documentación justificativa, a la información que conste en el registro contable de facturas, y a la contabilidad.

* + 1. **Cumplimiento de la legalidad**

El auditor deberá responder adecuadamente al incumplimiento o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.

El término “incumplimiento” tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales; los incumplimientos incluyen no sólo actos ilegales, sino también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones.

La NIA-ES-SP 1250 distingue entre disposiciones legales y reglamentarias que tienen un efecto directo sobre las cuentas anuales (como, por ejemplo, en materia fiscal o compromisos de pensiones) y aquellas otras disposiciones que, sin tener un efecto directo sobre ellas pudieran tener un efecto material sobre los estados financieros (por ejemplo, los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales).

La responsabilidad del auditor en relación con el cumplimiento de estos dos tipos de disposiciones legales y reglamentarias es distinta. Sobre las primeras, las que tienen un efecto directo sobre los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de estas disposiciones normativas; sobre las segundas, la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

* Las consecuencias financieras potenciales del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
* Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
* Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Los pasos esenciales, por ejemplo, para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias podrían ser:

1. Obtención de conocimiento del marco normativo:

* Actualizando su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente las cantidades e información a revelar en los estados financieros.
* Indagaciones ante la dirección sobre:
* otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad,
* políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias; y
* procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

1. Verificar la estructura y el contenido de los estados financieros en cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puede incluir, por ejemplo:

* Cuestiones de información financiera específicas del sector,
* la correcta contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado; o
* el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

1. Aplicar procedimientos específicos para identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que como nos indica el apartado 14 serían:

(a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad; e

(b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

Estos procedimientos de auditoría pueden incluir, apartado A11:

* Lectura de actas;
* indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas; y
* realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

El auditor puede discutir los hallazgos con los responsables del gobierno de la entidad cuando puedan proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, confirmar que los responsables del gobierno de la entidad entienden del mismo modo los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la posibilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, no proporcionan al auditor información adecuada y suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad:

* A los asesores jurídicos internos sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros.
* Si no se estima adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, estudiará hacerlo a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, las posibles consecuencias legales, incluida la posibilidad de fraude, y las acciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

**J. Extensión de procedimientos de auditoría frente a indicios de fraude**

En consonancia con la NIA-ES-SP 1240, el apartado A37 nos indica que:

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.

Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas puede ser interesante:

* Verificar la eficacia operativa de los controles que se han implementado sobre ellos.
* Asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas.
* Asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario.
* Asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente.
* Asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta.
* Asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
* Investigar los saldos o transacciones sin justificación documental o autorización, o documentos que parecen haber sido alterados.

Igualmente, son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude:

* Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos.
* 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.
* 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.
* Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono, etc.

En el anexo II de la NIA-ES-SP 1240 se encuentran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

Frente a respuestas de la entidad que no sean fiables, el riesgo de que la dirección eluda los controles o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, resulta necesario buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas (NIA-ES-SP 1505 *Confirmaciones Externas*). 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. Independientemente de las potestades especiales establecidas en el artículo 6.3 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, se requiere que el auditor investigue sobre la validez y razonabilidad de los motivos de la negativa a la solicitud de confirmación que pudieran revelar un fraude o un error.

**CUESTIONARIO APLICABLE A LA FASE DE CIERRE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Entidad / Ejercicio** | | **SI** | **NO** | **N/A** | **REF.PT** |
| **1.** | **Aspectos legales y normas técnicas generales** |  |  |  |  |
| 1.1 | Se ha enviado el documento de Inicio de la auditoría de cuentas (TDA). |  |  |  |  |
| 1.2 | Se han aplicado los procedimientos necesarios para garantizar la independencia y objetividad de los auditores que forman el equipo de trabajo y del auditor firmante. |  |  |  |  |
| 1.3 | Se han obtenido las cuentas anuales y, en su caso, otra información que la entidad esté obligada a presentar (informe de gestión o cualesquiera otro informe susceptible de revisión de acuerdo con la NIA-ES-SP 1720 y la NTONA 1/2022 referida a la otra información |  |  |  |  |
| 1.4 | Se han revisado las actas de los órganos colegiados y se ha cruzado la información relevante con los papeles de trabajo de las áreas implicadas. |  |  |  |  |
| 1.5 | Se ha obtenido el acuse de recibo del TDA firmado por la entidad y está archivado en los PT’s de la auditoría |  |  |  |  |
| **2.** | **Planificación** |  |  |  |  |
| 2.1 | En caso de tratarse de la primera auditoría, se ha formado el archivo con toda la documentación que contenga información de interés permanente para el auditor. |  |  |  |  |
| 2.2 | Se ha actualizado el archivo permanente en los años sucesivos al primer año de auditoría. |  |  |  |  |
| 2.3 | La entidad ha facilitado un documento de riesgos y su opinión sobre el grado de control interno |  |  |  |  |
| 2.4 | Se ha revisado y evaluado el sistema de control interno de la entidad puesto de relieve en el TDA y se ha documentado en el archivo correspondiente. |  |  |  |  |
| 2.5 | Se han tenido en cuenta las conclusiones de la evaluación del sistema de control interno en la planificación de la auditoría. |  |  |  |  |
| 2.6 | Se ha completado la revisión analítica global de las cuentas anuales. |  |  |  |  |
| 2.7 | Se han seguido todos y cada uno de los pasos establecidos en el Plan de Auditoría, preparado al inicio del trabajo. En concreto:   1. La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial. 2. La determinación de niveles o cifras de importancia relativa. 3. La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera. 4. El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno. 5. Programas de trabajo para cada área en los que se detallen los procedimientos de auditoría a realizar. 6. La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de muestras. |  |  |  |  |
| 2.8 | Cuando algún punto del Plan de auditoría no ha sido aplicable o bien ha tenido que ser modificado, se han indicado los motivos en los papeles de trabajo. |  |  |  |  |
| 2.9 | Se ha trabajado con cifras de importancia relativa en la realización del trabajo, tanto en las fases de planificación y ejecución como a efectos del informe de auditoría de acuerdo con la NTIR IGAE |  |  |  |  |
| 2.10 | Se han completado los programas de auditoría en cuanto a:   1. Objetivos de auditoría para cada área 2. Pruebas a realizar y extensión de las mismas para alcanzar dichos objetivos 3. Asignación de trabajos a los profesionales del equipo de auditoría |  |  |  |  |
| 2.11 | La auditoría ha sido realizada según el calendario previsto en la programación de la unidad de control |  |  |  |  |
| **3.** | **Ejecución y revisión del trabajo** |  |  |  |  |
| 3.1 | Se ha creado un archivo general o similar con toda la documentación que afecta al ejercicio auditado de acuerdo con la estructura a que se refiere la Instrucción de Papeles de trabajo de la IGAE o cualesquiera otros gestores de papeles de trabajo. |  |  |  |  |
| 3.2 | Se ha comprobado que el asiento de apertura o los saldos iniciales coinciden con los del año anterior para cada una de las áreas. |  |  |  |  |
| 3.3 | Con relación a los papeles de trabajo:   1. Están adecuadamente referenciados de acuerdo con la Instrucción de Papeles de trabajo de la IGAE o cualesquiera otros gestores de papeles de trabajo 2. Su contenido es claro, completo y conciso 3. Consta la fuente a partir de la cual se ha obtenido la información para efectuar cada una de las pruebas. 4. Se indica cómo se determina el alcance de las pruebas efectuadas. 5. Se especifica el alcance y, en su caso, el criterio de selección de muestras. 6. Constan las conclusiones de cada una de las pruebas efectuadas, así como la conclusión de cada área concreta. 7. Están soportadas dichas conclusiones con la evidencia obtenida para cada área. 8. Se indica quién preparó y revisó cada papel de trabajo, así como la fecha en la cual se efectuó. 9. Se han cerrado adecuadamente todas las hojas de desarrollo de las pruebas. |  |  |  |  |
| 3.4 | Los posibles ajustes, reclasificaciones u otras salvedades están convenientemente reflejados en hojas resúmenes, debidamente cruzados con los papeles de trabajo, y están justificados adecuadamente los cambios introducidos en los inicialmente propuestos, así como su consideración por la entidad auditada. |  |  |  |  |
| 3.5 | Se han aplicado los procedimientos para la verificación de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o alguna reestructuración de la entidad. |  |  |  |  |
| 3.6 | Se ha realizado revisión de hechos posteriores, incluyendo los hechos posteriores a la emisión del informe y anteriores a su entrega, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1560 sobre Hechos posteriores al cierre. |  |  |  |  |
| 3.7 | Se han diseñado procedimientos de auditoría para la detección de litigios y reclamaciones. Se han archivado, en su caso, las cartas de los asesores legales, fiscales, etc. y se ha considerado el posible efecto de las respuestas en las conclusiones de la auditoría. |  |  |  |  |
| 3.8 | Se han realizado procedimientos de revisión apropiados en los casos en que confiamos en el trabajo de otros auditores o especialistas. |  |  |  |  |
| 3.9 | Se han empleado los procedimientos básicos contenido estándar y otros adicionales en una auditoría de cuentas. |  |  |  |  |
| 3.10 | Han sido resueltos satisfactoriamente todos los puntos pendientes. |  |  |  |  |
| 3.11 | Se han obtenido confirmaciones de terceros en aquellos casos en que se ha considerado procedente de acuerdo con la nota 2/2015 sobre circularizaciones. |  |  |  |  |
| 3.12 | Se ha elaborado un memorándum de conclusiones de cada área con el trabajo realizado, las conclusiones y los puntos relevantes. |  |  |  |  |
| **4.** | **Cuentas anuales e informes** |  |  |  |  |
| 4.1 | Se ha comprobado el cumplimiento de normas legales o estatutarias con efecto en la contabilidad, las cuentas anuales o el informe de gestión u otros informes que puedan constituir la Otra información según lo indicado en la NIA-ES-SP 1720 y la NTONA 1/2022 sobre la Otra información. |  |  |  |  |
| 4.2 | Ha sido referenciada a los papeles de trabajo una copia del borrador final de las Cuentas anuales y se ha comprobado que ésta concuerda con las cuentas anuales definitivamente formuladas o reformuladas. |  |  |  |  |
| 4.3 | Se ha comprobado que la memoria contiene la información mínima exigida por el marco contable o Instrucción contable aplicable, así como cualquier otra información que se considera relevante para la comprensión de las cuentas anuales, con el fin de que representen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. |  |  |  |  |
| 4.4 | Se han considerado en el informe de auditoría todos los aspectos significativos detectados y se soporta adecuadamente en los papeles de trabajo la opinión que contiene dicho informe. Asimismo, se ha considerado el efecto que pudieran tener en la opinión los aspectos significativos puestos de manifiesto en el ejercicio anterior. |  |  |  |  |
| 4.5 | Se han comentado con la entidad los ajustes y reclasificaciones, en su caso. |  |  |  |  |
| 4.6 | Se ha considerado el efecto en el informe de auditoría de los ajustes (en su caso) no aceptados por la entidad. |  |  |  |  |
| 4.7 | Se ha elaborado el informe de auditoría conforme a las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público (NIA-ES-SP):   1. Contiene el informe los elementos básicos enumerados en las normas. 2. Se ha tenido en cuenta el efecto de las salvedades en ejercicios anteriores y su efecto en el ejercicio actual. 3. Es coherente la opinión emitida con el contenido de los párrafos intermedios del informe. 4. Las salvedades incluidas, son significativas de acuerdo con los niveles de importancia relativa fijados en relación con las cuentas anuales en su conjunto. 5. Se ha comprobado que en el informe de auditoría no se hace referencia a estados financieros o documentos contables que no han sido objeto de verificación. |  |  |  |  |
| 4.8 | Se han comunicado, las debilidades significativas identificadas en el control interno contable de la entidad y emitido el informe de recomendaciones de control interno e informe adicional de auditoría de cuentas (IRCIA). |  |  |  |  |
| 4.9 | Se ha obtenido la Carta de Manifestaciones firmada por la dirección y la fecha es coincidente o próxima con la del informe de auditoría, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1580 y la NTONA 3/2015 |  |  |  |  |
| 4.10 | El informe de auditoría y, en su caso, el IRCIA se han enviado por el medio establecido a la entidad auditada |  |  |  |  |