

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORIA 2/2016 SOBRE LA APLICACIÓN DE
ALGUNOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA OBTENER EVIDENCIA SUFICIENTE Y
ADECUADA****I. INTRODUCCIÓN**

El apartado 4 de la disposición cuarta, referida a metodología, de la Resolución de 30 de julio de 2015 sobre auditoría pública prevé que, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, la ONA elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados.

Teniendo en cuenta esta previsión y con el carácter indicado, se emite la presente Nota Técnica de la ONA, que pretende:

- 1) Dar referencia de forma sintética a las normas de auditoría de cuentas (Normas de auditoría para el Sector Público –NASP- y normas técnicas y NIA-ES) relacionadas con los procedimientos de obtención de evidencia.
- 2) Fijar la definición, naturaleza y el contenido de los procedimientos más frecuentes para la obtención de la evidencia.
- 3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan afectar a estas pruebas.
- 4) Presentar las pruebas estándares más habituales que suelen realizarse en la auditoría de cuentas.

Aun cuando se describen de forma sucinta estas 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 hayan de ser aplicados en la práctica; sin perjuicio de que algunos de estos procedimientos se emplean de forma trasversal a diferentes áreas y trabajos.

**II. DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON EL
CONTEXTO Y DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIA
DE AUDITORÍA**

- Ley 47/2003 General Presupuestaria de 26 de noviembre en sus artículos 167 y 168.
- Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre en el apartado 4 del artículo 3. *Principios de ejercicio del control interno.*
- Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado. El párrafo tercero del apartado 2 del artículo 21. *Órganos que pueden solicitar informe.*
- Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma técnica de informes de auditoría de cuentas anuales (Resolución NTIAC 2013).



- Resolución de 30 de julio de 2015 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública (Resolución sobre auditoría pública).
- Normas de auditoría del Sector Público (NASP) especialmente el apartado 5.3 sobre evidencia.
- Nota Técnica de la ONA de 23-4-2014 sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los Hechos posteriores al cierre.
- Nota Técnica de la ONA 2-2015 sobre circularizaciones y confirmaciones de saldos
- Nota Técnica de la ONA 3-2015 sobre carta de manifestaciones de la dirección
- GUIAS 2002 Auditoría CA OO y EE sujetas PGCP en el apartado de “ejecución”
- Manual de auditoría financiera de la IGAE apartado 5.2 Normas de ejecución del trabajo, epígrafe 3, sobre evidencia.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados
- NIA-ES 500 Evidencia de auditoría
- NIA-ES 501 Evidencia de Auditoría-Consideraciones Específicas para Determinadas Áreas
- NIA-ES 520 Procedimientos analíticos
- NIA-ES 540 Auditoría de Estimaciones Contables. Incluidas las de Valor Razonable
- NIA-ES 550 Partes Vinculadas
- NIA-ES 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

Aun cuando, algunos de los criterios recogidos en esta Nota Técnica, están basados en las NIA-ES indicadas, se ha tenido en cuenta lo precisado en la Resolución de 30 de julio de 2015 de auditoría pública, sobre la forma de aplicación de las NIA-ES en dicho trabajo. La cual recoge una serie de líneas generales para el desarrollo de la auditoría en las normas duodécima a decimosexta, donde plantea las diferentes formas de obtener evidencia y las distintas fuentes para su obtención. Dicho planteamiento general se corresponde en esencia, con lo establecido en las NASP en el citado apartado 5.3, y si bien con un menor desarrollo, con lo establecido en las NIA-ES del grupo 500 y la NIA-ES 620.

Por motivos de operatividad, extensión y eficiencia, no se abordan los asuntos recogidos en las NIA-ES que han sido tratadas en otras Notas de la ONA (NIA-ES 505 Sobre circularización, NIA-ES 560 Hechos posteriores a cierre, NIA-ES 570 sobre Empresa en funcionamiento, NIA-ES 580 Manifestaciones escritas) y aquellas otras NIA-ES que son más infrecuentes para la auditores de la IGAE (NIA-ES 510 sobre saldos iniciales) o que están ligadas a procedimientos muy establecidos y ejercitados por la IGAE relacionadas con los cálculos de la materialidad (NIA-ES 530 en relación con la norma de Importancia relativa o la propia NIA-ES 320 sobre Importancia Relativa)

III. ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS PROCEDIMIENTOS ESTÁNDARES PARA OBTENER EVIDENCIA.

De acuerdo con las NASP, las NIA-ES y la práctica de auditoría, partimos del planteamiento de que el auditor, al planificar una auditoría trata de fijar el riesgo de incorrección material (RIM). Para llegar a esta determinación tiene como objetivo inicial el conocimiento de la entidad auditada y su entorno, la fijación del riesgo de negocio (riesgo de la actividad) y del control interno, con los procedimientos de auditoría que podríamos considerar de diagnóstico (Véanse NIA-ES 300 Y NIA-ES 315, sobre planificación de la auditoría y sobre la identificación del RIM, respectivamente. La consecución de este “diagnóstico” requiere experiencia en auditoría y



sólidos conocimientos contables, así como la profunda asimilación de las normas de auditoría partiendo de las propias NASP. Este RIM (suele ser frecuente que se estructure en Riesgo Inherente y Riesgo de Control) está matizado por la aplicación de la importancia relativa o materialidad (esta, en términos sencillos reflejaría el grado de tolerancia al error u omisión para no incluir alguna cuestión detectada en el curso del trabajo en su informe), que el auditor está dispuesto a permitir sobre la base de unos criterios fijados en las normas que regulan la materia. En el caso de la IGAE la Norma de importancia relativa vigente, así como las propias NASP en su apartado 5.3.20, entre otros.

Para responder a los riesgos valorados (la NIA-ES 330 presenta un panorama general de los procedimientos) el auditor planteará procedimientos o pruebas (en la mayoría de los contextos, “prueba” y “procedimiento” suelen ser sinónimos, aunque en algunos casos, un procedimiento puede contener un conjunto de pruebas) que sintéticamente podemos clasificar en:

- En la mejora de las llamadas **respuestas globales**, las cuales consisten en disponer de un equipo de trabajo más experimentado, más supervisado y mejor formado. Un aspecto relevante de estas respuestas globales es el conocimiento de la entidad auditada. Considerando la forma y estructura de las competencias en auditoría, precisamente el conocimiento de la entidad auditada es un factor de fortaleza para los equipos de la IGAE, de la misma forma que lo es el de especialización en contabilidad y gestión del Sector Público y su conocimiento de las organizaciones desde dentro.
- El planteamiento de **procedimientos de auditoría en sí mismos**; el empleo de estos procedimientos pivota en torno a dos factores: el riesgo y el control interno. Cuando más riesgo se aprecia, más extensas (o sustantivas) han de ser las pruebas y sus alcances; cuanto más se confíe en el control interno, más oportunas serán las pruebas de controles (o de procedimiento) y, cuanto menos se confíe en el control interno, más necesarios serán los procedimientos sustantivos. Además, ambos procedimientos, de controles y sustantivos, pueden aplicarse de forma combinada (prueba combinada o de doble propósito). Desde el punto de vista práctico, en aquellas áreas en que las operaciones o transacciones sean muy numerosas y de cantidades no elevadas (por ejemplo un área de ingresos por cobro de una tasa de pequeña cuantía a muchos particulares), más necesarias serán las pruebas de control, y, *sensu contrario*, para analizar pocas transacciones y cuantiosas (por ejemplo inversiones en bienes inmuebles), serán más recomendables los procedimientos sustantivos. Como puede apreciarse la naturaleza de la prueba tiene una relación directa con su alcance. En tal sentido, si para conseguir un elevado porcentaje de análisis del saldo o de las transacciones habidas en un periodo en función del riesgo, ha de darse mucho alcance a las pruebas, el auditor tratará de hacer pruebas de controles, si este alcance lo consigue con pruebas menos extensas, estas serán sustantivas. En definitiva, y aun cuando no es del todo perfecto desde el punto de vista técnico, se puede afirmar que con las pruebas sustantivas se trata de comprobar saldos y transacciones que tengan peso cuantitativo de forma directa, mientras que con las pruebas de controles esta comprobación es más indirecta pero también más preventiva. Sea como fuere, siempre existe un límite para el descontrol; así, si el control interno tiene una debilidad intensa y generalizada, será muy difícil alcanzar una opinión o dictamen, porque lo complejo de una auditoría es detectar lo que no está en la información financiera y debería estar y esta completitud sólo puede predicarse cuando el control interno es bueno o la falta de control interno está muy acotada y no invade toda la organización de la auditada.

Con se indicaba, un mismo procedimiento, dependiendo del momento y contexto en que se utilice, puede ser tanto de valoración del riesgo, como de de control (procedimental) o



sustantivo.

En la presente Nota, vamos a centrar este último apartado, en presentar las pruebas más estándares por áreas de trabajo, incluyendo sus denominaciones más habituales

IV. PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS PROCEDIMIENTOS ESTÁNDARES PARA OBTENER EVIDENCIA

Estos procedimientos pueden concretarse, de forma muy resumida, en:

- examen de registros y documentos (**inspección**), ejemplo: el análisis de un contrato o el mayor de una cuenta o de informes previos realizados sobre la organización auditada (informes de auditoría del ejercicio anterior o informes de otro tipo de trabajos realizados por el mismo auditor o por otros).
- presenciar y valorar procesos (**observación**), ejemplo: la toma de un inventario físico en existencias o inmovilizado o incluso en la comprobación directa de cómo “ruedan” algunos procesos informáticos en la entidad auditada.
- obtención de respuestas escritas de terceros (**confirmación externa**), por ejemplo: una circularización a abogados, a compañías de seguros o a entidades financieras o de cualquier tercero relacionado con la entidad auditada.
- comprobación de cálculos y procesos (**recálculo y reejecución**), por ejemplo una prueba de rotación de saldos o de cálculo de amortizaciones que pueda realizar el auditor para compararlo con el realizado por la entidad auditada.
- mediante respuestas a test, programas o listas (**indagación**), por ejemplo la carta de manifestaciones de la dirección o cualquier memorando donde se describa el control interno de un área o de una reunión o cualquier opinión del personal de la entidad auditada sobre algún tema que resulte de interés para el auditor.
- mediante contraste, comparación o ratios (**procedimientos analíticos**), por ejemplo un análisis interanual de grandes masas patrimoniales, un análisis intermensual de nóminas, ingresos por tasas o ventas, ratios financieros o de gestión, presupuestarios, etc.

Teniendo en cuenta estas herramientas, se desarrollan, a modo de ejemplo, algunas áreas de auditoría. En relación con la descripción de procedimientos planteada en los apartados anteriores, resulta conveniente tener presente lo indicado en las NASP sobre tipos de evidencia, en especial lo precisado en el apartado 5.3.1 y 5.3.2.

IV.1. Áreas de inventarios

Afecta fundamentalmente a cuentas de inmovilizado y de existencias, sin embargo, nos vamos a centrar en la primera por resultar ser más prevalente en las auditorías de la IGAE, si bien no se descuidará la segunda.

Es conveniente planificar la revisión del inventario teniendo en cuenta el control interno (CI) del área (el CI será más necesario en el área de existencias que en inmovilizado, aunque puede haber excepciones); por ejemplo, si se hacen inventarios con alguna periodicidad (permanentes o no, para el caso de los inventarios de existencias); si hay o no instrucciones de inventario (para el caso de los inventarios de existencias, también cómo es la estructura de los almacenes y si están dispersos o situados en el extranjero o en función de quién los controla) o si es necesaria la ayuda de un experto para valorar el valor inicial o el grado de deterioro (o para ver algún aspecto cualitativo que afecta a la valoración o naturaleza en el caso de las existencias).



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

- Cuando es factible el inventario:
 - La existencia de un detalle actualizado a la fecha de cierre de todos los elementos inventariables, donde, en su caso se puedan apreciar las altas y las bajas del periodo. La asistencia del auditor al inventario físico en la fecha de cierre a efectos de evaluar las normas de inventario (especialmente relevante para las existencias que la Dirección de la entidad elabore unas normas de inventario precisas), observar su aplicación en la práctica y obtener copia de los controles; inspeccionar los elementos de inmovilizado y presenciar el recuento físico como forma de ver la realidad de los activos y sus condiciones de uso (en el caso de las existencias resulta preciso hacer pruebas de recuento). Por ejemplo es importante que se hagan pruebas cruzadas desde el inventario a la verificación física y viceversa. Para alcanzar la conclusión de que todo lo que está en la contabilidad, que sea inventariable, consta en el inventario y que todo lo que está en el inventario está registrado contablemente y la relación operativa e informática que existe entre ambos documentos.
 - 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 inventario (el “puente hacia atrás” es especialmente relevante en existencias puesto que tienen un índice de rotación más alto)
- En la elección de la revisión de inventarios es interesante conocer el espacio geográfico donde se hallan los bienes (incluso ese puede ser un criterio de selección de muestras), cuando no es factible el inventario por ubicación de los activos, por seguridad del auditor, se ha de pensar en procedimientos alternativos como circularizar a terceros o analizar documentos que den fe de la existencia y ubicación de los bienes (pólizas de seguros actualizadas, contratos vigentes, etc.) o revisar la documentación de compra (documentos de recepción, etc.) o la revisión de ventas posteriores. No se consideran elementos de una no factibilidad para hacer la prueba, el coste para el auditor, el tiempo o la dificultad. Si no es posible aplicar ni el procedimiento genuino (asistir a la toma de inventarios, hacer pruebas y cerciorarse de la existencia y buenas condiciones de uso de los activos) ni los posibles procedimientos alternativos (circularizaciones, análisis de documentación de compra o cualesquiera otras pruebas que consigan evidencia) se generará una limitación en el alcance y una opinión al menos, favorable con salvedades (para ver cuáles son los procedimientos y tareas para soportar la limitación véase la Nota de la ONA 1/2015 en relación con los párrafos de limitaciones al alcance).
- Los activos custodiados por terceros, se pueden confirmar con este tercero. Cuando se generen dudas sobre la integridad del tercero, se puede encargar su comprobación a otro auditor, al auditor del tercero o se puede realizar la inspección de la documentación de esas existencias (ejemplo, recibos de almacenes).

Como se decía, el riesgo es diferente según se trate de inventarios de inmovilizados o de existencias, dado su diferente ciclo de rotación y utilización. En los inventarios de bienes de inmovilizado, de mayor frecuencia en algunas organizaciones del Sector Público, será más factible la realización de toma de inventarios en un momento distinto del cierre y siempre será menos complejo el control de variaciones, e incluso, en función del riesgo, se puede hacer una “rotación de énfasis” (consistente en programar la realización del inventario en varios periodos), sin embargo, será el auditor y su juicio profesional el que tome la decisión a tenor del riesgo del área y del control interno. Es decir, si no hay evidencia de variación de un inmovilizado, no hay riesgo de pérdidas de los activos, el control interno es bueno, no es preciso hacer inventario



todos los años de todos los bienes, sino que se puede realizar lo que se denomina “rotación de énfasis” en un periodo más amplio (por ejemplo 2 o 3 ejercicios), siempre, de acuerdo con el conocimiento que tenga el auditor de la entidad auditada o de acuerdo con otros trabajos (control financiero, auditoría operativa, etc.) no se haya detectado riesgos sobre dichos activos. Como se decía, en cualquier caso, el auditor siempre que aplique su criterio profesional ha de estar justificado.

Generalmente para realizar estas pruebas se puede partir de programas de trabajo incluidos en los manuales con la adaptación correspondiente a las condiciones y especificidades de la entidad auditada. En ellos se plantea la necesidad de obtener diferentes tipos de evidencia, según la terminología empleada por las NASP en sus apartados 5.3.2 letras a) a e) (física, documental, informática, etc.)

IV.2.- Áreas de contingencias

Se plantean pruebas:

- Preguntas a la dirección de la entidad, incluidos los asesores internos (indagación)
- Revisión de las reuniones de los órganos colegiados o decisorios de la entidad (indagación)
- Revisión de los gastos jurídicos (inspección)
- Manifestaciones escritas de la dirección sobre contingencias (véase Nota de la ONA sobre el tema)
- 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 la información sobre contingencias al asesor. La NIA-ES parece propiciar inicialmente la carta genérica y ante la prohibición de contestar (por parte de la Organización profesional o una norma), el auditor se plantea la carta específica.
- 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, favorable con salvedades. En este punto es preciso recordar que en la Ley General Presupuestaria y en la Resolución de auditoría consta la posibilidad de confirmación directa con terceros.

Sin perjuicio de lo indicado, los auditores de la IGAE tienen una serie de facultades para la solicitud de informes jurídicos en el ejercicio de sus funciones; son referencias regulatorias las siguientes:

El apartado 4 del artículo 3. *Principios de ejercicio del control interno* del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, establece: Cuando la naturaleza del acto, documento o expediente lo requiera, la Intervención General de la Administración del Estado o sus Interventores Delegados, en el ejercicio de sus funciones de control interno, podrán recabar directamente de los distintos órganos de la Administración General e Institucional los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que consideren necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno, con independencia del medio que los soporte.



Cuando los asesoramientos e informes hayan de recabarse de órganos cuya competencia se extiende a la totalidad de dicha Administración, se solicitarán, en todo caso, por la Intervención General de la Administración del Estado.

El párrafo tercero del apartado 2 del artículo 21. *Órganos que pueden solicitar informe*, del Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado, establece lo siguiente: En el ejercicio de sus funciones de control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal y cuando la naturaleza del acto, documento o expediente lo requiera, los Interventores Delegados de la Intervención General de la Administración del Estado podrán recabar directamente de las Abogacías del Estado en los ministerios el asesoramiento jurídico que se considere necesario. Si se estimara que este asesoramiento debiera recabarse de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, el informe se solicitará, en todo caso, por la Intervención General.

Por otra parte, en la disposición 17 de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE sobre auditoría pública, se establece: Cuando en el desarrollo de la auditoría el jefe de división o el interventor delegado, regional o territorial consideren necesaria la formulación de una consulta de carácter jurídico o contable se dirigirán a la Dirección de la Oficina Nacional de Auditoría, quien resolverá acerca de la elaboración del correspondiente informe o su traslado al órgano competente. La Oficina Nacional de Auditoría asegurará la adecuada difusión a todos los órganos de control cuyas actuaciones pudiesen ser afectadas por los criterios establecidos en las respuestas o informes derivados de las consultas mencionadas en el párrafo anterior.

IV.3. Áreas de aplicación de procedimientos de revisión analítica

Un procedimiento analítico implica la realización de cuadros, 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).

Se pueden generalizar sobre tres aspectos:

- Procedimientos analíticos de evaluación de riesgos (de diagnóstico) cuando se hacen sobre grandes parámetros (tendencia de los ingresos, de los gastos, de la rotación de activos, de la inversión). Por ejemplo, la comparación de ingresos, costes, presupuestos, etc., 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.
- Si al final de la auditoría se hacen pruebas globales, tras haber ejecutado los programas de trabajo, estas pueden tener como objetivo la supervisión o revisión del propio trabajo.
- Como procedimiento analítico sustantivo se hace 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.



IV.4. Áreas de estimaciones contables y particularmente activos a valor razonable.

Una estimación contable se puede definir como la fijación de un valor en la contabilidad que no se puede establecer de forma precisa. Las estimaciones afectan tanto a activos como pasivos y tiene una cierta relación con las incertidumbres o la falta de información. Lo que con mayor frecuencia se produce en nuestras organizaciones es la necesidad de verificar una estimación del valor de un activo, de una obligación o 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. Algunos ejemplos de cálculos estimativos menos complejos son:

- Cálculos 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.
- Obsolescencia de existencias, esta 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.

En la otra parte de 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.

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, por el cauce oportuno, criterio a la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE.
- Determinar el modo y el procedimiento que la entidad ha utilizado para tomar la decisión de valorar a valor razonable, particularmente 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.
- Obtener una manifestación escrita sobre la racionalidad del criterio de valor razonable aplicado (esto suele formar parte integrante de la llamada Carta de manifestaciones de la dirección, véase Nota Técnica de la ONA sobre confirmaciones externas)



- También es importante determinar el tiempo de la transacción que generó el activo sujeto a valor razonable y su distancia temporal hasta el cierre del ejercicio. En la medida en que haya menor distancia temporal las posibilidades de variación serán menores, todo ello sin perder de vista el tipo de activo y que la transacción se haya realizado entre partes independientes. Esta misma circunstancia ha de tenerse en cuenta en supuestos de adscripción de bienes por parte de órganos especializados dentro del Sector Público como por ejemplo la Dirección General de Patrimonio. En tal sentido puede consultarse la Nota de la ONA 1-2016.

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.

En todo caso, se aconseja que, antes de proceder a comprobar la valoración a 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 puedan 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.

IV.5. Operaciones con entidades 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, las NIA-ES entienden que: 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 y compartan recursos significativos entre sí.

Lo primero que hay que determinar es la existencia en sí de operaciones de vinculación, para ello hay que partir de la revelación de ellas en la información financiera y de la confirmación en la carta de manifestaciones de la dirección.

Como puede observarse, el riesgo de vinculación se sitúa más en términos de operatividad práctica que de criterios jurídicos de propiedad. 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.

En la realización de la auditoría 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.
- 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.
- Resulta muy relevante el hecho de que las operaciones de vinculación hayan sido reveladas previamente por la entidad auditada, la cual tiene obligación de hacerlo, en función de su marco contable, en la información financiera objeto de la auditoría o no.

En este segundo supuesto el riesgo es superior y, en caso, de ser detectadas por el auditor, sin la existencia de la previa revelación, este tendrá en cuenta lo siguiente:

- 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 síntesis, 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, cuanto menos se produzcan estos dos factores (revelación y actividad normal) 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.



IV.6.- Utilización del trabajo de un experto del auditor

En algunas auditorías complejas o de especial riesgo puede ser conveniente que el auditor público 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); esta especialización requiere el conocimiento y experiencia en un campo concreto.

Ejemplos de expertos que pueden concurrir con el auditor pueden ser: valoradores de activos, actuarios, expertos 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.

Como puede observarse, la utilización del experto tiene como objetivo coadyuvar en la realización de la auditoría y, por ende, robustecer la revisión y soportar mejor la evidencia obtenida. La concurrencia de dicho experto 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”, frente a “experto del auditor”.

La figura del experto del auditor se incluye en la norma decimosexta de la Resolución de auditoría en referencia a peritos y expertos, donde se indica: Los jefes de división y los interventores delegados, regionales y territoriales podrán solicitar la designación de asesores o peritos entre funcionarios que no hayan intervenido en la gestión objeto de control o la contratación de empresas especializadas para la realización de actuaciones de asesoramiento o periciales. Dichas peticiones se dirigirán a la Oficina Nacional de Auditoría y deberán ir acompañadas de una descripción detallada de los trabajos a desarrollar, de los objetivos que se pretenden con la realización del peritaje y de una exposición razonada acerca de la imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente por otros medios alternativos.

Cuando la petición de asesoramiento tenga por objeto verificar el funcionamiento o seguridad de los sistemas informáticos de la entidad auditada, la Oficina Nacional de Auditoría lo pondrá en conocimiento de los Servicios de Informática Presupuestaria al objeto de evaluar y, en su caso, programar la colaboración requerida, a realizar a través de una unidad específica dedicada a esta función.

En definitiva y 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 un experto, el auditor se puede plantear la concurrencia a su vez de un experto del auditor en función del grado de capacitación e independencia del experto empleado por la auditada. Cuanto mayor capacitación y más independencia tenga de la auditada menos necesario será 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.



- En la solicitud a la ONA de la designación de experto habrán de constar los objetivos a cubrir en el trabajo del auditor, en qué momento se ha de realizar el trabajo y qué tipo de informe tiene que emitir el experto.
- El auditor normalmente no mencionará al experto en el informe de auditoría, pero podrá hacer referencia en el informe a dicho profesional si es relevante para entender una salvedad basada precisamente en el trabajo del experto, si bien indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor. Cuando se prevea que dicha mención en el informe va a realizarse, puede ser oportuno poner referencia en el contrato o acuerdo con el experto de este hecho y en otro caso obtener el consentimiento del experto

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 que se han resumido en esta Nota y que para mayor detalle se desarrollan en la NIA-ES reseñada.

V. TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTÁNDARES PARA OBTENER EVIDENCIA

El efecto en el informe de auditoría de una falta de evidencia por la imposibilidad de aplicación de dichas pruebas o procedimientos generará una limitación en el alcance, la cual será tratada tal y como se indica en la Nota Técnica de la ONA de 1/2015 sobre párrafos del informe de auditoría.

Madrid, 10 de junio de 2016
Jesús del Barco Fernández-Molina
Director de la Oficina Nacional de Auditoría