

2

La auditoría: más pronto que tarde, con normas internacionales

Eva Castellanos Rufo
Subdirectora General de Normas Técnicas de Auditoría.
ICAC

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006¹ relativa a la auditoría de cuentas de derecho comunitario considera que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA, en adelante) son un elemento necesario para garantizar una calidad elevada y homogénea de la auditoría de cuentas, dentro de la Unión Europea.

A partir de ese momento, la IFAC (International Federation of Accountants), la organización de profesionales de la auditoría emisora de dichas normas, intensifica su proyecto de revisión y modificación de las NIA, proceso en el que la Comisión Europea y los reguladores y supervisores de sus Estados miembros, a través de ella, han participado activamente. Dicho proyecto, denominado “Claridad” (Clarity), culminó en noviembre de 2008 con la finalización, por parte del PIOB (Public Interest Oversight Board), del proceso de aprobación de 36 NIA y una Norma de Control de Calidad (Internacional Standard on Quality Control).

A punto de ultimarse las traducciones en todas las lenguas oficiales de la UE, todo está pendiente de que la Comisión Europea haga pública su decisión de adopción, determine el alcance de ésta y el instrumento jurídico apropiado para ello.

Es muy posible que 3 de las 36 NIA no se adopten. Son las que no se corresponden con auditoría de cuentas anuales y, por lo tanto, están fuera del alcance de la Directiva [“Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”²; (805) “Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero”; (810) “Encargos para informar sobre estados financieros resumidos”].

Además del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que ha adoptado las IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), se encuadran dentro de la IFAC otros tres Comités emisores de normas, entre los que se encuentra el de las Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB- International Auditing and Assurance Standards Board).

Las NIA se emiten por este Comité y, para su publicación es preceptiva la aprobación por parte del PIOB (Public Interest Oversight Board), responsable, principalmente, del proceso de emisión de normas, salvo las IPSAS, y en concreto, de que se haya seguido un proceso transparente (publicación de borradores, invitación a interesados a realizar observaciones, etc.). Los miembros del PIOB se nombran por el “Monitoring Group”, sin personalidad jurídica, el cual está integrado por organizaciones y re-

¹ Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Conejo.

² La traducción de los títulos de las NIA y de la terminología empleada en este artículo es provisional, en tanto la IFAC no apruebe la traducción definitiva.





guladores europeos, entre los que se encuentra la Comisión Europea.

Se hace inevitable alguna referencia a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por la Presidencia del Instituto de Contabilidad (NTA, en adelante), por las que se ha de regir la actuación de los auditores privados, las cuales se han venido elaborando desde 1990 tomando como referencia las NIA con redacciones anteriores al “Proyecto claridad”. Por lo tanto, si bien dichas normas, actualmente 24, presentan un grado de convergencia medio-alto con las NIAs clarificadas, no son tan extensas como éstas y existen diferencias que podríamos clasificar en dos tipos:

- a) Diferencias de énfasis, enfoque o filosofía.
- b) Diferencias en el tratamiento de aspectos concretos de auditoría.

Dichas diferencias también pueden predicarse respecto de las Normas de Auditoría del Sector Público de 1998 relativas a la auditoría financiera.

Al acercarnos a las NIAs, es importante fijarnos en su estructura y en su estatus:

- a) La introducción proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA.
- b) Los **objetivos**. Explican el fin que ha de conseguir el auditor, para cuyo logro se han redactado el resto de los apartados de la norma.
- c) Las definiciones de los términos claves para la cuestión sobre la que versa la norma.
- d) Los **requerimientos** establecen las responsabilidades del auditor en relación con la cuestión de la que trata la NIA.
- e) El “**material de aplicación y otro material explicativo**” proporciona una explicación más detallada de los requerimientos de las NIA, así como guías para su aplicación práctica, pudiendo contener ejemplos de procedimientos, riesgos, informes, etc.

En relación con los **requerimientos** nos podrían surgir dos preguntas:

- a) Cumpliendo con todos y cada uno de los requerimientos de las NIA que sean aplicables teniendo en cuenta las circunstancias, ¿obtendrá el auditor una seguridad razonable?, es decir, ¿cumplirá con las NIA?
- b) ¿Puede el auditor dejar de cumplir algún requerimiento?

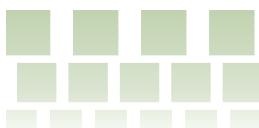
Teniendo en cuenta que los **requerimientos** deben coadyuvar a la consecución de los objetivos, la **NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”** requiere que el auditor determine si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas. Adicionalmente, la NIA 200 exige, con carácter general, que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que, en las circunstancias que concurren en la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable por no concurrir la condición a la que se condicione.

Sin embargo, excepcionalmente, el auditor puede considerar necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, en cuyo caso aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Se espera que la necesidad de que el auditor deje de cumplir un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y cuando, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Por lo que se refiere a los **objetivos**, en aquellos casos en los que el auditor no pueda conseguir el objetivo de una NIA, deberá determinar si, a su vez, dicha circunstancia le impide alcanzar los objetivos globales establecidos en la NIA 200, en cuyo caso, llevará al auditor a expresar una opinión modificada en su informe de auditoría.

Otro aspecto a tener en cuenta es el estatus del “**material de aplicación y otro material explicativo**”. La NIA 200 requiere que el auditor conozca el texto completo de la NIA, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Por lo tanto, los objetivos, los requerimientos, así como “el material de aplicación y otro material explicativo” son un todo inseparable para poder realizar una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, aunque este último material no





imponga ninguna obligación para el auditor, son las guías que deben aplicarse para una adecuada interpretación de los requerimientos.

Prácticamente en todas las NIA, dentro del “material de aplicación y otro material explicativo”, se realizan **consideraciones adicionales para facilitar la aplicación de los requerimientos, entre otros, a la auditoría de las entidades del Sector Público**.

Sin embargo, a mi juicio son una mera enunciación necesitada de un desarrollo concreto en cada una de las jurisdicciones en que las NIA sean aplicables.

En las siguientes páginas mostraremos la relación de las NIA aplicables a las auditorías de estados financieros completos y nos detendremos en algunas NIA sobre aspectos concretos que, a mi juicio, tienen un mayor peso respecto de nuestras NTA (como por ejemplo fraude o riesgos), en aquellas de especial actualidad (como, por ejemplo el valor razonable), así como en aquellos aspectos importantes que se regulan de forma diferente a nuestras NTA.

PRINCIPIOS Y RESPONSABILIDADES GLOBALES

- 200 Objetivos globales** del auditor independiente y **realización de la auditoría** de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- 210** Acuerdo de los **términos del encargo** de auditoría.
- 220 Control de calidad de la auditoría** de estados financieros
- 230 Documentación** de la auditoría.
- 240 Responsabilidades** del auditor **con respecto al fraude**, en la auditoría de estados **financieros**.
- 250 Consideración de la normativa** en la auditoría de estados financieros.
- 260 Comunicación con los responsables del gobierno** de la entidad.
- 265 Comunicación** de las **deficiencias** en el **control interno** a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

La NIA 200, que podríamos denominar marco, establece como objetivos globales del auditor los siguientes:

- a) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o a error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad;
- b) La obtención de evidencia de auditoría adecuada y suficiente sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados; y
- c) La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

Esta NIA requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, así como la aplicación de su juicio y el mantenimiento del escepticismo durante la planificación y ejecución de la auditoría.

A su vez, el **juicio del auditor** está presente en todas las NIA, y está sujeto a evaluación para determinar si, por una parte, ha realizado una aplicación competente de los requerimientos de auditoría y de contabilidad y si, por otra parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias detectados por el auditor. A este respecto, se requiere que el auditor documente sus juicios, de forma que un auditor experimentado, sin relación previa con el trabajo de auditoría concreto, pueda comprender los juicios significativos formulados que justifican las conclusiones sobre aspectos de auditoría significativos.

Nada nuevo bajo el sol, podríamos pensar al ponerlo en relación con nuestras NTA.

No vamos a encontrar un gran número de cuestiones en las que haya cambios radicales, pero eso no debe llevarnos a pensar que la labor del auditor haya de limitarse a obtener una tabla de cambios. Las NIA deben leerse y volverse a leer varias veces hasta que se interiorice su filosofía determinada por los principios básicos y los procedimientos esenciales contenidos en sus requerimientos, que deben concretarse para cada caso con la guía que constituye el “material de aplicación y otro material explicativo”.

La NIA **220** de **“Control de calidad de la auditoría de estados financieros”** establece la responsabilidad del auditor de implementar las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, para





cerciorarse de que en un encargo de auditoría se cumplen las normas de auditoría y otros requerimientos normativos, así como de que los informes emitidos son adecuados. Esta NIA está relacionada con otra norma emitida por el IAASB, la ISQC1, relativa a las políticas y los procedimientos de control de calidad que ha de establecer la firma de auditoría (el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría). Mientras que la ISQC1 presenta un enfoque dirigido a los sistemas de la firma de auditoría para el mantenimiento de la calidad de los trabajos realizados, la NIA 220 concreta dichos procedimientos en el encargo específico de auditoría.

Así, el auditor es el responsable de la calidad global del liderazgo, de verificar el cumplimiento por todos los miembros del equipo de los requisitos de ética aplicables, de valorar las cuestiones que pueden afectar a la aceptación y la continuidad de relaciones con clientes y del encargo (integridad, etc.), de la asignación del equipo del encargo, así como de la realización del encargo (dirección, supervisión, realización del trabajo y realización de las consultas necesarias).

Asimismo, dentro de la responsabilidad de la realización del encargo, en el caso de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, o en aquellos otros encargos que la firma determine, se incluye la figura del “revisor de control de calidad”, el cual interviene antes de la emisión del informe de auditoría. El revisor discute con el auditor las cuestiones significativas, revisa los estados financieros y el informe formulado (pero no emitido), revisa la documentación de auditoría que contenga juicios significativos, evalúa las conclusiones a efectos de informe, evalúa la independencia, valora las consultas realizadas y revisa la adecuación de la documentación.

Por último, el auditor es responsable de las funciones de seguimiento de los sistemas y procedimientos de control de calidad establecidos por la firma de auditoría.

Los requerimientos de documentación del trabajo de auditoría se establecen en la **NIA 230 “Documentación de la auditoría”**, así como en cada NIA se incluye un requerimiento específico de documentación para los aspectos concretos tratados en las NIA. Cabe destacar, como aspecto novedoso en relación con nuestras NTA, la guía que proporciona esta NIA de 60 días desde la fecha de emisión

del informe de auditoría, como plazo para la compilación final de los archivos de auditoría.

Una NIA que destaca por la regulación integral, extensa y detallada de los procedimientos de auditoría a aplicar por el auditor y, sobre todo, que contienen guías extensas y muy útiles realizadas desde la práctica auditora es la **NIA 240 “Responsabilidades del auditor con respecto al fraude, en la auditoría de estados financieros”**.

Esta norma realiza un análisis integral del tratamiento que el auditor ha de dar a la valoración del riesgo de fraude, así como de las respuestas procedentes.

El fraude se define como un acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad o tercero, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Entre los procedimientos de valoración de riesgos, y sin perjuicio de lo establecido en la NIA 315, el auditor:

- Ha de realizar indagaciones (sobre la dirección, acerca de la valoración realizada de las incorrecciones materiales debidas a fraude y de los procesos de identificación y valoración de este riesgo de fraude tienen establecidos; sobre la dirección y otras personas de la entidad, acerca de su conocimiento de algún caso de fraude, indicio de fraude o denuncia por fraude) y obtendrá conocimiento de la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre los procedimientos de identificación y valoración del riesgo de fraude.
- Evaluará las relaciones inusuales detectadas por la aplicación de procedimientos analíticos.
- Teniendo en cuenta la presunción de que existe riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará los tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos y de afirmaciones contenidas en los estados financieros que pueden estar relacionadas con el riesgo de fraude.

Como parte de los procedimientos de respuesta al riesgo de fraude identificado, el auditor debe revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y, si lo hubiera, evaluar si es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, en el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, ha





de evaluar si el fundamento empresarial sugiere que podría haberse registrado para proporcionar información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.

Por último, me permito calificar los anexos de esta NIA como una joya. En ellos se detallan exhaustivamente ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude, ejemplos de factores de riesgo de fraude y ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

La NIA 250 sobre la “**Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros**”, no solo se orienta al posible efecto material del incumplimiento en los estados financieros, sino que tiene en cuenta la información cualitativa que el incumplimiento de la normativa proporciona a los usuarios de dichos estados y, por lo tanto, interesa al auditor a efectos de la identificación, valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material.

Esta norma diferencia entre dos tipos de normativa: la que tiene un efecto directo sobre los estados financieros, sobre cuyo cumplimiento el auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente; y aquella normativa que no tiene un efecto directo sobre los estados financieros, sobre la que el auditor ha de aplicar procedimientos para identificar posibles incumplimientos con efecto material en los estados financieros.

En cuanto a la responsabilidad del auditor de realizar comunicaciones, aparte de las obligaciones concretas que se establecen en las diferentes NIA (como por ejemplo, la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de los casos de fraude o sus indicios detectados por el auditor (NIA 240) o de los incumplimientos de la normativa (NIA 250)), hay dos normas generales de comunicación: la **NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”** y la **NIA 265 “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”**.

La primera de estas normas no tiene su equivalente como norma propia en las NTA. La NIA 260 requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades como auditor, una descripción general del alcance planificado y de la

programación temporal de la auditoría, los hallazgos significativos de la auditoría (la opinión del auditor por la que una práctica contable significativa de la entidad, aún siendo aceptable según el marco de información financiera, no sería aceptable teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad, las dificultades importantes encontradas durante la realización de la auditoría, cuestiones significativas discutidas con la dirección, manifestaciones escritas solicitadas, etc.), así como cuestiones relacionadas con la independencia del auditor.

No nos detenemos en la NIA 265, en la medida en que no presenta diferencias sustantivas respecto de nuestra NTA.

PLANIFICACIÓN, RIESGOS Y RESPUESTAS

- 300 **Planificación** de la auditoría de estados financieros.
- 315 **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- 320 **Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría.**
- 330 **Respuestas** del auditor a los riesgos valorados.
- 402 Consideraciones de auditoría relativas a una **entidad que utiliza una organización de servicios**.
- 450 **Evaluación de las incorrecciones identificadas** durante la realización de la auditoría.

Entre los cambios sutiles y difíciles de reconocer en un apartado concreto de las NIA, pero que suponen un énfasis un poco distinto, con respecto a nuestras NTA, en algunos aspectos de la auditoría se sitúan las tres NIA relacionadas con la **planificación, identificación y valoración de riesgos de incorrección material** [(300) “*Planificación de la auditoría de estados financieros*”; (315) “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*”; (320) “*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*”].

Nuestras NTA también contemplan estas fases. Sin embargo, deduzco la existen-





cia en nuestras NTA de un mayor peso de las pruebas sustantivas para la obtención de evidencia. A mi juicio, las NIA van a requerir mucho más esfuerzo en la identificación, valoración de riesgos de incorrección material de los estados financieros, del actualmente realizado.

La planificación no es una fase lineal sino que es un proceso continuo e interactivo. Con carácter previo a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros, el auditor deberá considerar los procedimientos analíticos a aplicar como procedimientos de identificación de riesgos, obtendrá una comprensión global del marco legal aplicable a la entidad auditada y de su cumplimiento, determinará las cifras de importancia relativa, la utilización de expertos y el desarrollo de otros procedimientos de identificación de riesgos.

Con todo ello, el auditor establece su estrategia global, en la que incluye el plan de auditoría, el cual, a su vez, detalla la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de identificación y valoración de riesgos, así como de los procedimientos posteriores).

La **NIA 315** requiere la aplicación de determinados procedimientos para la identificación y valoración de los riesgos (indagaciones, procedimientos analíticos, observación, inspección...), necesarios para conocer la entidad y su entorno, en especial su control interno, lo cual, a su vez, permite identificar riesgos y valorar si afectan de forma generalizada a los estados financieros en su conjunto o a varias afirmaciones contenidas en éstos, así como detectar debilidades significativas de control interno.

En cualquier caso, y con independencia del control interno, siempre se considerarán **riesgos significativos** aquellos relacionados con el riesgo de fraude, los cambios económicos y contables, las transacciones complejas, las transacciones significativas entre partes vinculadas, la información financiera con alto grado de subjetividad y las transacciones significativas realizadas fuera del curso normal de los negocios.

Como respuesta a los riesgos identificados, la **NIA 330** trata de las pruebas de controles y las pruebas sustantivas.

Una vez identificado y valorado un riesgo como significativo, es necesario obtener conocimiento de los controles internos correspondientes. En el caso de que no se fueran a depositar confianza en ellos, procedería la realización de pruebas sustantivas de detalle, mientras que en el caso de que se fuera a depositar confianza en ellos, primero sería necesario realizar pruebas de controles y, posteriormente, procedimientos sustantivos (analíticos y de detalle).

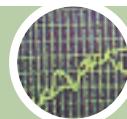
Para los riesgos no significativos no es obligatoria la realización de pruebas de controles, pero sí la aplicación de procedimientos sustantivos a cada tipo de transacción, saldo contable o información en memoria.

Con carácter general, se realizarán pruebas de controles cuando la valoración del riesgo de incorrección material relativo a las afirmaciones incorpore la expectativa de que los controles funcionan de manera efectiva, así como cuando las pruebas sustantivas no sean suficientes para obtener evidencia adecuada y suficiente (por ejemplo, para poblaciones con elevado número de elementos, muy atomizadas y procesadas por medios informáticos).

La **NIA 330**, a diferencia de nuestras NTA, deja clara la posibilidad de utilizar, para la auditoría en curso, la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles obtenida en la auditoría de períodos anteriores, siempre y cuando, en la auditoría en curso, se obtenga evidencia adecuada y suficiente sobre si ha habido cambios significativos en dichos controles, con respecto a las auditorías anteriores. En el caso de que hubiera habido cambios significativos, el auditor realizará pruebas de controles en la auditoría en curso y, en el caso contrario, realizará pruebas de controles, al menos, cada tres años, pero cada año deberá realizar pruebas sobre algunos controles. Ahora bien, tratándose de riesgos significativos, esto no rige y si el auditor pretende depositar confianza en el control interno, deberá realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, en el ejercicio en curso.

Quisiera destacar la **NIA 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”**. En una primera lectura puede parecer excesivamente simple y poco concreta. La determinación de las cifras o cifra de importancia relativa es una cuestión de juicio del auditor que se ve afectada por la percepción de las necesi-





dades de información financiera de los usuarios de los estados financieros a auditar. Con esa coordenada, el auditor debe determinar la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en el caso de transacciones, saldos contables o información que pudiera esperarse que influyera en las decisiones económicas de los usuarios, la cifra o cifras de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos o información. Sólo como ejemplo de las posibles referencias que un auditor podría considerar adecuadas para la determinación de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto la NIA cita, por ejemplo el 5% del resultado antes de impuestos de las operaciones continuadas (para una entidad lucrativa de un sector industrial) o el 1% de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales (para una entidad sin fines de lucro), o el coste total o neto para las actividades por programas del Sector Público. A algunos auditores puede parecerles insuficiente esta guía. Sin embargo, otra lectura algo más reflexiva puede hacernos pensar que, como en otros aspectos de auditoría distintos, no pueden proporcionarse tablas de referencia muy concretas, pues, desde un punto de vista técnico, no es posible poder contemplar todas las circunstancias que pueden darse en una entidad auditada y del peso de dichas circunstancias en las decisiones de los usuarios de la información financiera. Es el juicio del auditor que suscribe el informe de auditoría el que debe determinar de forma responsable los parámetros y referencias adecuados, a cada trabajo concreto de auditoría, para determinar la cifra de importancia relativa.

El tratamiento de la evaluación de las incorrecciones detectadas durante la realización de la auditoría, en una NIA distinta (la 450 ***"Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría"***), es adecuado, teniendo en cuenta que una incorrección detectada desencadena, por una parte, la revisión de la estrategia global de la auditoría y el plan global, al ser indicativa de la posible existencia de otras incorrecciones que agregadas a las detectadas podrían ser materiales y cuando la suma de las incorrecciones identificadas se aproxima a las cifras de importancia relativa determinadas de conformidad con la NIA 320. Por otra parte, provoca la evaluación de la materialidad de dicha incorrección, individualmente o de forma agregada a otras, teniendo en cuenta tanto la magnitud

y la naturaleza de las incorrecciones, como el efecto de las incorrecciones no subsanadas relativas a períodos anteriores.

Conviene resaltar el significado de la cifra de importancia relativa determinada al planificar la auditoría, pues no es una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no subsanadas, de forma individual o agregada, siempre se considerarán inmateriales. El material de aplicación de la NIA 450 (apartado A16) proporciona una relación de circunstancias y aspectos cualitativos que pueden llevar al auditor a considerar materiales incorrecciones por un importe inferior para la cifra de importancia relativa establecida (incumplimientos de normativa, políticas contables inadecuadas que pudieran tener un efecto material en los estados financieros correspondientes al periodo siguiente, incorrecciones que encubren un cambio en la tendencia del resultado, incorrecciones que afectan a los ratios para evaluar la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo, omisiones de información no requerida expresamente pero necesaria para conocer la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo, etc.).

Como regla general, se acumulan todas las incorrecciones detectadas. Sin embargo, pueden existir incorrecciones claramente triviales, las cuales no se acumulan. Ahora bien, claramente trivial no es sinónimo de inmaterial. Las incorrecciones triviales son aquellas que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen.

¿Pueden compensarse incorrecciones detectadas de signo contrario? Si se considera que una incorrección es material, es poco probable que pueda compensarse con otras incorrecciones. Supongamos que los ingresos están sobrevalorados y que el efecto de dicha sobrevaloración es material, aún en el caso de que existiera una sobrevaloración equivalente de los gastos, no podría compensarse; pues no reflejaría la imagen fiel de los resultados. Sin embargo, sí podrían compensarse las incorrecciones relativas a un mismo saldo contable o a un mismo tipo de transacción.

Por lo que respecta a las incorrecciones en la clasificación de las partidas, serán los aspectos cualitativos los que, principalmente, determinen si son materiales o no. Así,





en el caso de que no afectaran al estado de resultados (o cuenta de pérdidas y ganancias) ni a ratios clave y el importe de la clasificación errónea fuera pequeño en relación con la magnitud de las partidas individuales del balance de situación afectadas, podrían considerarse inmateriales aunque superaran la cifra de importancia relativa determinada.

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

- 500 Evidencia de auditoría.**
- 501 Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas.**
- 505 Confirmaciones externas.**
- 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura.**
- 520 Procedimientos analíticos.**
- 530 Muestreo de auditoría.**
- 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.**
- 550 Partes vinculadas.**
- 560 Hechos posteriores al cierre.**
- 570 Empresa en funcionamiento.**
- 580 Manifestaciones escritas.**

A diferencia de nuestra NTA “Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas” de 2003, la **NIA 501 “Evidencia de auditoría _consideraciones especiales para determinadas áreas”** no realiza consideraciones específicas sobre inversiones financieras, realizándolas, en cambio, sobre la presentación y revelación de información por segmentos.

Por lo que se refiere a las consideraciones especiales en relación con los litigios y reclamaciones, en el supuesto de que la dirección rehusara a permitir que el auditor se entrevistara con los asesores jurídicos, nuestra NTA contiene una invitación a la emisión de una opinión con salvedades o a la denegación de la opinión, que no se contempla en la NIA. En la citada NIA la opinión modificada es de aplicación cuando no fuera posible obtener evidencia adecuada y suficiente a través de otros procedimientos de auditoría.

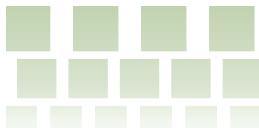
Por lo que se refiere a las confirmaciones externas, una negativa de la dirección a solicitud de confirmación no razonable, por sí

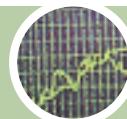
misma, se trata en nuestra NTA como una limitación al alcance, mientras que en la **NIA 505 “Confirmaciones externas”**, la negativa se trata como una limitación cuando no sea razonable y el auditor no pueda obtener evidencia adecuada y suficiente mediante procedimientos alternativos, sin perjuicio de que deba comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad.

Respecto de la **NIA 510 de “Encargos iniciales de auditoría- Saldos de apertura”**, teniendo en cuenta la 705, y, en concreto, en relación con la uniformidad de las políticas contables, no se requiere una opinión con salvedades o desfavorable cuando un cambio en las políticas contables es aceptable según el marco de información financiera aplicable y está registrado e informado de conformidad con dicho marco. Este tratamiento difiere del de nuestra jurisdicción, puesto que, de acuerdo con la vigente Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio [LAC]), la uniformidad se ha de predicar respecto de los principios y normas contables aplicados en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio anterior y no respecto de los saldos de apertura y cifras comparativas. Este requerimiento podría desaparecer con la aprobación del Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley de Auditoría de Cuentas que, actualmente, se encuentra en el Senado.

Una de las normas revisadas en profundidad por la IFAC es la **NIA 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar”**. Recientemente la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado una NTA sobre “el valor razonable” basada en la mencionada NIA.

Las estimaciones contables pueden presentar muy distinto grado de incertidumbre asociada a la estimación. Por ejemplo, existe una incertidumbre baja asociada a la estimación de la vida útil de un inmueble o del valor razonable de un título que se negocia en un mercado activo y abierto, que ofrece información fiable sobre los precios a los que se efectúan los intercambios, cuando su posición en el mercado no es significativa y no existen restricciones a su negociación. Por el contrario, por ejemplo, en el caso de las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios o con el valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados, la incertidumbre en la estimación puede ser alta.





La NIA 540 establece requerimientos relativos a los procedimientos de valoración de riesgos y actividades asociadas [conocimiento de los requerimientos sobre estimaciones contables establecidos en el marco de información financiera, del modo en que la dirección identifica las transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables, así como de la manera en que la dirección realiza las estimaciones contables (método y, en su caso, modelo; los controles correspondientes; utilización de expertos; hipótesis; si se han producido o debiera haberse producido un cambio, con respecto al periodo anterior, de los métodos y, en dicho caso, los motivos; valoración por parte de la dirección de la incertidumbre en la estimación; revisión por parte del auditor del desenlace de estimaciones contables incluidas en los EEFF del periodo anterior o, en su caso, su reestimación a efectos del periodo actual)].

Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, el auditor debe evaluar el grado de incertidumbre existente en la estimación asociada a cada estimación contable, así como considerar el riesgo significativo, cuando la incertidumbre sea elevada.

Por lo que respecta a las respuestas a los riesgos de incorrección material, adicionalmente a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la información contenida en los EEFF sobre las estimaciones contables, el auditor debe determinar si la dirección ha aplicado correctamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable y si los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables son adecuados y se aplican de forma coherente.

Para ello, el auditor realizará una o más de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable: determinará si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría sobre la estimación contable y realizará pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación y sobre los datos fuente (adecuación del método y razonabilidad de las hipótesis), realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, junto con la aplicación de procedimientos sustantivos adecuados, realizará una estimación puntual o establecerá un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección.

Cuando se hayan calificado los riesgos como significativos, adicionalmente, el auditor evaluará el modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que las ha rechazado, si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son significativas, así como la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones.

Es importante que el auditor, al revisar los juicios y las decisiones formulados y tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables, evalúe si existen indicadores de un posible sesgo a efectos de concluir sobre la razonabilidad de dichas estimaciones.

Por lo que se refiere a las transacciones entre, **NIA 550 “partes vinculadas”**, en nuestras NTA no se incluye ninguna norma específica que regule, de forma integral, la actuación del auditor al respecto, si bien, a mi juicio el contenido de esta NIA no aporta demasiado valor añadido, por lo que no lo detallaremos.

Interesa, sin embargo, la **NIA 570 “empresa en funcionamiento”**, procede indicar que su enfoque y alcance son distintos a nuestra NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Así, no sólo, y al igual que el resto de las NIA, establece requerimientos relativos a los procedimientos de valoración de riesgos, sino que pivota sobre la evaluación de la valoración realizada por la dirección acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Así, el auditor debe requerir a la dirección la valoración realizada o, en su defecto, que realice dicha valoración cubriendo el horizonte temporal de, al menos, los 12 meses siguientes al cierre del periodo auditado. Adicionalmente, ha de indagar sobre la dirección acerca de su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo considerado por la dirección, que pudieran generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Una vez identificada la existencia de dudas significativas sobre dicha capacidad, debe solicitarse a la dirección la valoración de la capacidad para continuar como empresa en funcionamiento y, si la dirección ha realizado una previsión de flujos de efectivo que sea un factor significativo a tener en cuenta para el resultado futuro de hechos y condiciones, ha de evaluarse la razonabilidad de los datos utilizados y la idoneidad de las hipótesis.





Una negativa de la dirección a realizar o ampliar el plazo de valoración pondrá al auditor en la situación de tener que valorar si este hecho puede suponer una opinión con salvedades o la denegación de la opinión, en el caso de que no pueda obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento.

Como resultado de dichos procedimientos, el auditor puede verse en dos escenarios. Si concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada pero existe una incertidumbre con efecto material, verificará, por una parte, si los estados financieros describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por otra parte, que se revele adecuadamente que existe una incertidumbre con efecto material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre dicha capacidad y, por lo tanto, la entidad puede no ser capaz de realizar los activos o liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

En este escenario, si la entidad revela en los estados financieros la información adecuada la opinión será favorable (opinión no modificada) y se deberá incluir en el informe de auditoría un párrafo de énfasis para destacar la existencia de una incertidumbre con efecto material y dirigir la atención del usuario de la información financiera auditada a la correspondiente nota explicativa de los estados financieros. Es decir, una incertidumbre adecuadamente informada en las notas explicativas no provoca la inclusión en el informe de auditoría de salvedad alguna, al contrario que en nuestra NTA, que desarrolla la Ley y el reglamento de Auditoría, en la cual se requiere la inclusión de una salvedad por incertidumbre. Es de esperar que la próxima modificación de Ley de Auditoría de Cuentas elimine esta separación entre nuestra legislación y las NIA.

En el caso de que la información proporcionada por los estados financieros no fuera adecuada, el auditor incluiría en el informe de auditoría una salvedad por omisión de información y manifestaría que existe una incertidumbre con efecto material que puede generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si, por el contrario, el auditor se encuentra en un escenario en el que no sea apro-

piada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento, el auditor emitirá una opinión desfavorable.

De acuerdo con nuestra normativa vigente la existencia de una incertidumbre con efecto significativo, aún cuando se encuentre adecuadamente informada en la memoria de las cuentas anuales requiere la inclusión de una salvedad en el informe de auditoría.

Por lo que se refiere a las manifestaciones escritas de la dirección y, cuando sea adecuado, de los responsables del gobierno de la entidad, la **NIA 580 “Manifestaciones escritas”** establece los requerimientos necesarios con el objetivo de obtener declaraciones relativas al cumplimiento de sus responsabilidades en relación con la preparación de los estados financieros y la integridad de la información proporcionada al auditor, así como con la finalidad de soportar otra evidencia de auditoría relevante que el auditor considere necesaria.

Las principales manifestaciones que el auditor debe solicitar se refieren, por una parte, a que se ha proporcionado al auditor toda la información necesaria, de conformidad con los términos del encargo del trabajo de auditoría, y, por otra parte, a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Asimismo, en la mayoría de las NIA se establecen requerimientos específicos de solicitud de manifestaciones escritas: en relación con el fraude (NIA 240), el incumplimiento de la normativa (NIA 250), la valoración del efecto de las incorrecciones no subsanadas (NIA 450), la razonabilidad de las hipótesis significativas consideradas en la realización de las estimaciones contables (NIA 540), la revelación de la identidad, relaciones y transacciones con partes vinculadas (NIA 550), todos los hechos ocurridos con posterioridad al cierre del periodo que deban ser revelados o cuyo efecto deba ser registrado, lo han sido (NIA 560), los planes de actuación futura y su viabilidad cuando se hayan identificado hechos posteriores al cierre que pudieran generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento (NIA 570) y todos los períodos a los que se refiere la opinión y la reexpresión de las cifras comparativas (NIA 710).

La NIA 580 es más concluyente que nuestra NTA de 15 de junio de 1999 sobre la



“carta de manifestaciones de la dirección” acerca de los casos en los que el auditor está obligado a denegar la opinión que son aquellos en los que la dirección o bien no realiza las manifestaciones, o existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección que impiden considerar fiables las manifestaciones realizadas, relativas a que han cumplido su responsabilidad de preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel y a que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

La comparación entre ejemplo de carta de manifestaciones contenido en el Anexo 2 de la NIA 580 y la guía contenida en nuestra NTA pone de manifiesto diferencias importantes en el peso y el enfoque que se da a los distintos aspectos de las cuentas anuales y las responsabilidades de la entidad.

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR OTROS

- 600 Consideraciones especiales – **Auditorías de estados financieros del grupo** (incluido el trabajo de auditores de un componente).
- 610 **Utilización** del trabajo de los **auditores internos**.
- 620 **Utilización del trabajo de un experto del auditor**.

No nos detendremos en la **NIA 600** correspondiente a las consideraciones especiales relativas a las auditorías de estados financieros de grupo (bajo la premisa de la responsabilidad plena del auditor del grupo, premisa que no se da en nuestras normas de auditoría vigentes según las cuales el auditor, cumpliendo determinados requisitos, puede delimitar su responsabilidad en relación con la información financiera de los componentes auditados por otros auditores), porque quizás en el Sector Público no será de aplicación frecuente, pero es una norma muy completa. La transposición de la Directiva 2006/43 a nuestro derecho que incorpora el anteriormente citado Proyecto de Ley requerirá la modificación de nuestra NTA de 2003 sobre “Relación entre Auditores”, en el caso de que las NIA no estuvieran adoptadas antes de la entrada en vigor de dicha Ley.

La **NIA 610** relativa a la utilización del trabajo de los auditores internos, no obliga a la consideración de dicho trabajo en una au-

ditoría externa, pero sí lo fomenta debido a la fuente de información sobre riesgos y al efecto beneficioso que puede tener en el diseño de los procedimientos en respuesta a dichos riesgos una función de auditoría interna competente efectiva y dependiente de los máximos responsables del gobierno de la entidad.

Por lo que se refiere a la utilización del trabajo de un experto de un auditor, la **NIA 620** sólo destaca que se diferencia entre el experto interno (perteneciente a la organización del auditor y, por lo tanto, sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad, formando la documentación del experto parte de los papeles de trabajo de la auditoría) y el auditor externo, el cual no forma parte de la organización del auditor y, salvo que la normativa de la jurisdicción correspondiente determine lo contrario, no se somete a sus políticas y procedimientos de control de calidad, no formando su documentación parte de los papeles de trabajo de la auditoría, salvo que en el acuerdo se determine lo contrario.

CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA

- 700 **Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros**.
- 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report – **Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente**.
- 710 **Información comparativa** – Cifras comparativas y estados financieros comparativos.
- 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

La **NIA 700** relativa a la “**Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros**” distingue entre la opinión favorable y el resto de opiniones que pueden darse empleando los términos “opinión no modificada” (favorable) y opinión modificada (resto tipos de opiniones). A su vez, la **NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”** clasifica la opinión modificada en tres tipos: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y negación (o abstención) de la opinión.





La incidencia de las limitaciones al alcance en el tipo de opinión dependerá del posible efecto sobre los estados financieros de las incorrecciones materiales no detectadas que pudiera haber, de forma que si dicho efecto no es generalizado procederá una opinión con salvedades y, en caso contrario, la denegación de la opinión. El mismo criterio ha de seguirse en relación con las incorrecciones materiales detectadas para determinar si procede una opinión con salvedades o una opinión desfavorable.

Una de las principales diferencias de las NIA es la relativa al tratamiento de las incertidumbres. En las NIA, con carácter general, una incertidumbre adecuadamente informada en las notas explicativas no provoca la inclusión de salvedad alguna en el informe de auditoría. El auditor podrá incluir un párrafo de énfasis para dirigir la atención del usuario a la nota explicativa correspondiente, o deberá hacerlo en el caso de que se trate de una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Situación distinta sería aquella en la que la incertidumbre importante no estuviera adecuadamente informada en las notas explicativas, en cuyo caso procedería una salvedad por omisión de información.

Sin embargo, la NIA 705 requiere la denegación de la opinión cuando en las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que concurren múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia adecuada y suficiente en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Por otra parte, se contemplan dos posibles actuaciones del auditor ante una limitación impuesta por la dirección: la renuncia a la auditoría, cuando la normativa lo permita, o la denegación de la opinión. La primera de estas opciones, de acuerdo con la Ley de Auditoría de Cuentas vigente no está permitida.

Un aspecto a destacar es la prohibición contemplada en la NIA 705: cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable o denegar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un

solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero. Esto no impide la denegación de la opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, y una opinión no modificada acerca de la situación financiera, teniendo en cuenta que no se ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Este podría ser el caso típico del primer ejercicio en el que el auditor audita la entidad, si no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos iniciales de existencias. Este requerimiento abre la posibilidad de denegar la opinión u opinar desfavorablemente no sobre los estados financieros en su conjunto, sino sobre determinados aspectos sobre los que los estados financieros han de expresar la imagen fiel, posibilidad ésta contemplada en nuestras NTA sólo para la denegación de la opinión en el caso del primer ejercicio de auditoría en el que el auditor no hubiera podido obtener evidencia adecuada y suficiente sobre las existencias iniciales.

Por lo que respecta a la **NIA 710 relativa a la “Información comparativa.- Cifras comparativas y estados financieros comparativos”** sólo nos detendremos en los párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones que se requieren pues, en lo demás, la regulación es semejante a nuestras NTA.

- a) Cuando los estados financieros del periodo actual incluyen cifras e información comparativa de ejercicios anteriores, si las cifras comparativas se han reexpresado pero no se hayan corregido los estados financieros del ejercicio anterior procede incluir un párrafo de énfasis así como, en el caso de que los estados financieros del ejercicio anterior no hubieran sido auditados, un párrafo sobre otras cuestiones en el que se explique esta circunstancia, párrafo éste que en modo alguno modifica la opinión.
- b) Si los estados financieros del ejercicio actual contienen estados financieros comparativos, en el informe de auditoría se incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el que se explique, en su caso, la opinión distinta del otro auditor que hubiera auditado, previamente, los estados financieros comparativos, la fecha de su informe de auditoría y, en su caso, las razones de la opinión distinta. En el caso de que los estados financieros comparativos no hubieran sido auditados, deberá incluirse un párrafo sobre otras cuestiones para indicarlo. ■



SUMARIO

Nº 24 Junio 2010

IGAE

(Intervención General
de la Administración
del Estado)

Realización y coordinación:

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Consejo de Redacción:

Presidente:
José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:
Juan Francisco Martín Seco
José Mª Sobrino Moreno
Elena Montes Sánchez
Pilar Seisdedos Espinosa
José Manuel Aceituno Arenas
Miguel Mija Fol
Marina Fernández Gil

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:

José Ignacio Prieto Fernández-Layos
(AECID) Ministerio de Trabajo
e Inmigración

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

Cuenta con IGAE Digital:

<http://www.pop.meh.es>

NIPO: 601-10-059-7

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.

Tel.: 91 806 00 36

Fax: 91 806 00 69

Avda. de la Industria, 41
28760 Tres Cantos (MADRID)

4 IGAE



En opinión de

Octavio Granado Martínez

5



Análisis

El nuevo Plan General de Contabilidad
Pública

9

La auditoría: más pronto que tarde,
con normas internacionales

21

El desarrollo reglamentario de la Ley
de acceso electrónico de los ciudadanos
a los Servicios Públicos

33



Entorno

La Dirección General de Presupuestos

42



Novedades Legislativas

48



Mundo Editorial

55



La IGAE de Puertas Adentro

La Intervención Delegada en la
Agencia Española de Cooperación
Internacional para el Desarrollo

57



La Web de la IGAE

65

P.V.P.: 7,00 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 19,00 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Calle Alcalá, 5-5.^a pta. - Tel.: 91 595 87 78 - Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores