

NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Análisis comparativo de las Normas de auditoría del sector público de la Intervención General de la Administración del Estado y las Normas Técnicas de Auditoría

1. Introducción

2. Normas relativas al sujeto auditor

- 2.1 Cualificaciones
- 2.2 Independencia
- 2.3 Diligencia profesional
- 2.4 Responsabilidad
- 2.5 Secreto profesional

3. Normas sobre ejecución del trabajo

- 3.1 Planificación
- 3.2 Control interno
- 3.3 Evidencia
- 3.4 Papeles de trabajo
- 3.5 Supervisión
- 3.6 Revisión del cumplimiento legal

4. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes

5. Normas técnicas, instrucciones y circulares

Abreviaturas

1. Introducción

Por todos es conocido que la gestión económica de los recursos públicos está sometida a control para garantizar que éstos se gestionan y administran siguiendo el ordenamiento jurídico y sobre la base de los principios de economía, eficacia y eficiencia. En la legislación española, al igual que en la europea, este control de la gestión pública se estructura en base a dos tipos de organismos: internos y externos.

Los órganos de control interno, entre los que se incluye la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), aunque están integrados en la Administración Pública, de la que controlan su gestión, disponen de plena autonomía para ejercer sus funciones. Según establece la Ley General Presupuestaria las funciones atribuidas consisten en verificar, mediante el control previo de la legalidad (función interventora), el control financiero permanente y la auditoría pública, que la actividad económica- financiera del sector público se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

En este entorno de desempeño de la función de control a través de la auditoría pública y con el fin de acercar este concepto a los auditores de cuentas sin experiencia en el sector público, se ha considerado de interés realizar un análisis comparativo entre las normas de auditoría del sector público de la IGAE publicadas en la Resolución de 1 de septiembre de 1998, y las normas de la auditoría de cuentas, entendiéndose por éstas lo definido en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).

En este análisis comparativo la parte correspondiente a la auditoría de cuentas se ha centrado, básicamente, en lo establecido en las Normas Técnicas de carácter general, mencionando, cuando se ha estimado oportuno, otra normativa relacionada, como por ejemplo el propio TRLAC o el Reglamento que lo desarrolla.

Para entender las normas de auditoría del sector público debe tenerse en cuenta, entre otros aspectos, que en función de los distintos objetivos a conseguir existen distintas clases de auditoría. Así, las normas de auditoría del sector público de la IGAE distinguen entre auditorías de regularidad –que incluyen las financieras y de cumplimiento– y auditorías operativas –que incluyen las de economía y eficiencia, auditorías de programas y auditorías de sistemas y procedimientos. Las definiciones que incluye dicha normativa en relación con las auditorías financieras, de cumplimiento y operativas son como sigue:

Auditoría	Objetivo
Financiera	Pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados
De cumplimiento	Trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

Auditoría	Objetivo
Operativa	Constituye un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

Las normas de auditoría del sector público de la IGAE también describen en los apartados 2.1.9 a 2.1.11 en qué consisten y qué tratan de determinar las diferentes clases de auditorías operativas y señala que, en ocasiones, las auditorías pueden contener una combinación de objetivos financieros, de cumplimiento y operativos.

El apartado 2.2 de las normas de auditoría del sector público de la IGAE establece el ámbito de aplicación obligatorio:

- A cuantas auditorías realice la Intervención General de la Administración del Estado –por sí misma o a través de los distintos órganos que de ella dependen, ya sea orgánica o funcionalmente– en el ámbito del sector público estatal.
 - a) A los programas, procedimientos, actividades y servicios de los distintos ministerios.
 - b) A los Organismos Autónomos.
 - c) A la Seguridad Social: Entidades Gestoras, Servicios Comunes y Entidades Colaboradoras.
 - d) A las sociedades y demás entes públicos estatales cualquiera que sea su denominación y forma jurídica.
 - e) A las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos y avales y demás ayudas del Estado o de sus Organismos Autónomos, o de otro modo concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a fondos de las Comunidades Europeas, así como a las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión.
 - f) A las auditorías realizadas por la IGAE de los fondos de la Unión Europea, de acuerdo con la normativa comunitaria y las directrices de los órganos de control de la Unión.
- Al control financiero realizado de manera permanente por las Intervenciones Delegadas en los distintos organismos, entes públicos y hospitales y demás centros sanitarios dependientes del INSALUD.
- Al control posterior efectuado por los interventores delegados en los casos de fiscalización limitada contemplados en el artículo 95.3 de la Ley General Presupuestaria.
- **A cuantas auditorías realicen las firmas privadas en el ámbito descrito en el primer punto.**
- A todas aquellas auditorías que en sus respectivos ámbitos efectúen los distintos órganos de control interno de ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos y de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.
- A las auditorías realizadas sobre los consorcios o sociedades mercantiles creados por distintas Administraciones Públicas, en las que participe la Administración Central o cualquier ente o sociedad de ella dependiente.

La IGAE matiza que estas normas deberían tener validez y ser aplicables con carácter supletorio al resto de Administraciones Públicas, al haber adoptado las distintas Comunidades Autónomas y grandes municipios sistemas de control similares al estatal.

Si bien las normas de auditoría del sector público de la IGAE están básicamente desarrollada en la Resolución de 1 de septiembre de 1998 mencionada anteriormente, las siguientes normas técnicas, instrucciones y circulares deben considerarse también en los trabajos de auditoría del sector público estatal:

Fecha de aprobación	Norma técnica/instrucción o circular
23/11/1999	Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero.
11/06/2002	Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.
21/11/2002	Norma técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.
17/03/2003	Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos.
17/03/2003	Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del sector público estatal.
8/03/2005	Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.
11/04/2007	Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado sobre auditoría pública.
11/04/2007	Norma técnica sobre colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías públicas.
16/09/2009	Circular 2/2009 de la Intervención General de la Administración del Estado sobre auditoría pública.

Por último hay que señalar que, tal y cómo se indica en el apartado de abreviaturas, a efectos de facilitar la lectura de este análisis comparativo cuando se haga referencia a la Resolución de 1 de septiembre de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público, se identificará como normativa de la IGAE o como IGAE seguido del número del párrafo del que se trate y cuando se trate de normativa de auditoría de cuentas se utilizará las abreviaturas de la normativa correspondiente.

2. Normas relativas al sujeto auditor**2.1 Cualificaciones**

IGAE 4.1 TRLAC Art. 12 a 21
RTRLAC Art. 43 a 54
NTCG 1.2

En las auditorías de cuentas la normativa de referencia para determinar las cualificaciones son el TRLAC, el RTRLAC –que establecen los requisitos a cumplir al regular los aspectos de acceso a la profesión y de formación continuada– y el apartado 1.2 de las NTCG de “Formación técnica y capacidad profesional”.

Las normas de la auditoría de cuentas coinciden con la normativa de la IGAE en que la auditoría debe ser realizada por personas que tengan la cualificación profesional necesaria.

En la normativa de la IGAE, al partir de la base de que el sujeto auditor es siempre un órgano institucional, se matiza expresamente que dicha cualificación deberá exigirse de forma colectiva y, al contemplar distintos tipos de auditoría, aclara que ésta “deberá estar en consonancia con los objetivos y alcance proyectados para la auditoría”. Por otra parte en su apartado 4.1.3 indica con carácter general en qué materias deben tener los auditores del sector público conocimientos amplios y conocimientos específicos y en el apartado 4.1.2 contempla la posible necesidad de requerir de personal calificado en diversas disciplinas, que deberán ser solicitados a otros organismos de la Administración o, si no estuvieran disponibles, contratarlos en el ámbito privado.

Por su parte las NTCG matizan que, para llevar a cabo la auditoría, además de la formación técnica y capacidad profesional debe tenerse la autorización exigida legalmente.

En ambas normativas se recoge la necesidad de formación permanente:

- en el caso de la normativa de la IGAE, por la vía de establecer un programa que garantice el mantenimiento de la cualificación y la actualización de conocimientos del personal auditor y vigilando la preparación técnica de los profesionales que integren los órganos de control interno, y
- en el caso de las NTCG, exigiendo al auditor de cuentas una actualización permanente de sus conocimientos tanto técnicos como generales económicos–financieros, indicando la responsabilidad de la corporación profesional en impulsarla y facilitarla. La NTCG recuerda en este punto que la experiencia profesional práctica se obtiene ejecutando trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas y que esta experiencia se complementa con la formación educativa. Por otra parte, en la normativa de auditoría también deben considerarse los aspectos de formación y capacidad profesional regulados en la NTCC de marzo de 1993, y los requerimientos de recursos humanos regulados en la NCCI, publicada en octubre de 2011 y con fecha de entrada en vigor enero de 2013, momento en el que sustituirá a la primera.

La IGAE dedica un apartado específico para los auditores “en aquellos casos en que **las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal**” indicando que deberá también supervisar su preparación y capacidad técnica y que “vigilará que se cumple la inscripción en el registro del ICAC, así como que su actuación se adecua a los principios y normas elaborados por esta institución”, exigiéndoles “además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC, cualificación específica en Contabilidad pública, en Derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público, en la medida que sean de aplicación al ente auditado”.

2.2 Independencia

IGAE 4.2 TRLAC Art. 12 a 21
RTRLAC Art. 43 a 54
NTCG 1.3

Es lógico que las exigencias de independencia estén más reguladas en el caso de las auditorías de cuentas que en el sector público. No es objeto de este cuaderno técnico explicar los requerimientos de independencia que se establecen a los auditores de cuentas si no simplemente identificar las similitudes y diferencias con las exigidas para los auditores de trabajos del sector público.

Ambas parten de la premisa de que la actuación profesional debe basarse en la independencia. En el caso de la auditoría de cuentas, por todos es conocido que el TRLAC regula la independencia sobre la doble base de un sistema de amenazas y salvaguardas y un régimen específico de incompatibilidades.

Por su parte, la normativa de la IGAE establece aquellas circunstancias, tanto de carácter personal como por condicionantes externos o de la propia organización administrativa, que pueden provocar que un auditor pierda su imparcialidad, equivalente al régimen de incompatibilidades de los auditores de cuentas, pero también indica que “juzgará también si el hecho o la relación que pudiera limitar la capacidad del auditor deben figurar como limitación en la sección de alcances del informe de auditoría, y las razones por las que no se ha considerado relevante a efectos de la imparcialidad del trabajo auditor”, lo que podría considerarse equivalente a la evaluación de amenazas y salvaguardas, remarcando que la independencia no sólo consiste en que los auditores lo sean, “sino en que los demás los consideren tales”.

En relación al régimen específico de incompatibilidades, no se detallará en este cuaderno los supuestos establecidos en cada normativa pero sí hay que señalar que hay coincidencia en algunos de los supuestos como por ejemplo la responsabilidad de la llevanza material, el mantenimiento de relaciones familiares etc., entre las dos normativas, aunque con diferente redactado, siendo más extenso los supuestos establecidos para los auditores de cuentas.

Para garantizar la independencia, la normativa de la IGAE establece la promoción de un estatuto especial de personal en el que aspectos como la retribución, entre otros, se basen en el mérito y la capacidad mediante un sistema lo más objetivo posible y que las organizaciones auditoras pertenecientes a los mecanismos de control interno se sitúen al margen de la

línea jerárquica del área o servicio auditado, informando en la medida de lo posible a la máxima autoridad del organismo público correspondiente.

En el caso de los auditores de cuentas, la vigilancia del cumplimiento de los requerimientos de independencia compete al ICAC, mediante los controles técnicos y de calidad, estableciendo el TRLAC un régimen sancionador al respecto. Adicionalmente las propias NTCG establecen que las corporaciones profesionales a través de Comités de disciplina profesional vigilarán el cumplimiento de ésta. Por último, en relación a la independencia, al igual que en las cualificaciones, también debe considerarse la NTCC de marzo de 1993, y los requerimientos de ética regulados en la NCCI.

2.3 Diligencia profesional

IGAE 4.3 NTCG 1.4

Ambas normas definen como diligencia profesional el hecho de que las personas del equipo auditor se responsabilicen de observar la normativa aplicable en la realización de los trabajos. La normativa de la IGAE permite la no aplicación de determinadas normas técnicas cuando se juzgue que no sean aplicables en una auditoría concreta y siempre que conste en el informe junto con una explicación razonada de dicha excepción.

Ambas normas recuerdan que sólo puede aceptarse aquella carga de trabajo que sea compatible con el cumplimiento de la diligencia profesional, limitando las NTCG a una supervisión máxima de 25.000 horas anuales, siempre que se cuente con el equipo humano necesario.

La NTCG, a diferencia de la normativa de la IGAE, contempla en este apartado la obligación de todo auditor de cuentas, independientemente de su tamaño y estructura, de tener y mantener un sistema de control de calidad interno, estableciendo los objetivos que este debe cubrir. Dichos objetivos son desarrollados posteriormente en la NTCC y modificados por la NCCI.

2.4 Responsabilidad

IGAE 4.4 NTCG 1.5

La responsabilidad es un concepto íntimamente relacionado con la diligencia profesional, ya que, tal como establecen ambas normativas, el auditor es responsable de su informe, quedando ésta limitada al cumplimiento de la normativa técnica establecida.

Ambas normativas recuerdan en este apartado, que el trabajo de auditoría no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido acometerse ni tampoco a la predicción de sucesos futuros.

IGAE 4.5 TRLAC Art. 24 y 25
RTRLAC Art. 57 a 59
NTCG 1.6

Coinciden ambas normativas en obligar al auditor a mantener y garantizar la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones, implicando por tanto que ésta no puede ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas. En el caso de la auditoría de cuentas el artículo 25 del TRLAC establece determinadas excepciones de acceso a la información (ICAC para el ejercicio de sus funciones legales de control y disciplina y para la cooperación internacional, aquellos designados por resolución judicial o aquellos autorizados por ley, etc.).

En relación a la conservación y custodia de los papeles, la normativa de auditoría de cuentas anuales establece un plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, y la normativa de la IGAE se asigna a sí misma esta responsabilidad.

Por último, hay que destacar que la normativa de la IGAE establece que **“tanto los expertos externos como las firmas privadas de auditoría que colaboren en la realización de auditorías públicas deberán guardar el correspondiente secreto profesional”** asumiendo la propia IGAE el velar por el cumplimiento de esta obligación.

Las NTCG de los auditores de cuentas establecen dos apartados más, **honorarios y comisiones y publicidad**, que no se incluyen en la normativa de las auditorías del sector público, al no serles de aplicación.

3. Normas sobre la ejecución del trabajo

La normativa de auditoría de cuentas incluye en este apartado, además de los aspectos que se desarrollarán a continuación, un apartado específico relativo al contrato de auditoría.

3.1 Planificación

IGAE 5.1 NTCG 2.3

Ambas normativas parten de la misma premisa de que el trabajo debe planificarse adecuada o apropiadamente, teniéndose que definir una estrategia en base al objetivo y alcance.

En cuanto a las cuestiones a considerar en la planificación, se detalla a continuación lo indicado en las dos normativas, con el fin de que puedan observarse las diferencias, fruto de un diferente redactado, una tipología más amplia de trabajos del sector público y de las diferentes particularidades de las entidades objeto de auditoría:

IGAE	NTCG
a) Todos los aspectos relativos a la actividad de la entidad, con especial atención al tipo de productos o servicios que suministra. Ello permite seleccionar los acontecimientos, transacciones y prácticas significativas sobre la materia a auditar. b) Normativa legal, procedimientos y principios contables aplicados a la entidad. c) Estructura organizativa. d) Sistema de control interno y manuales de políticas y procedimientos. e) Incardinación administrativa. f) En el caso de sociedades estatales o privadas, la estructura del capital y sus relaciones con otras empresas del mismo grupo o terceros vinculados. g) Información sobre el entorno en que opera la entidad y sobre el sector al que pertenece: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Condiciones económicas. ▪ Cambios en la tecnología. ▪ Nivel de competencia. Tendencias financieras y ratios de empresas afines.	a) Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones. b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones. c) El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

La normativa de la IGAE incluye además en sus apartados 5.1.4 y 5.1.5 cuestiones particulares a considerar para **los supuestos de auditoría sobre un programa público y sobre un procedimiento administrativo.**

Por su parte, las NTCG desarrollan en apartados específicos las consideraciones sobre el tipo de negocio, naturaleza, organización y características de la forma de operar de la entidad, así como sobre el sector en el que opera.

La normativa de la IGAE indica que una adecuada planificación deberá comprender:

- El desarrollo de un plan global, relativo al ámbito y desarrollo de la auditoría estableciéndose su contenido, según el siguiente detalle:
 - a) La definición del tipo de auditoría, o, lo que es lo mismo, la determinación de su objetivo.
 - b) La recopilación de la información previa, detallada en la normativa y que varía en función del tipo de auditoría que se realizase.
 - c) Una estimación de las áreas de riesgo, entendiéndose por tales todas aquellas en que se pueden producir errores o irregularidades significativas y para las que se deben diseñar pruebas específicas.
 - d) La selección del equipo de auditoría idóneo y la fijación del calendario de trabajo.
 - e) El alcance que se determinará en función del conocimiento de las fases anteriores.
- Programa para cada área en el que se divida el trabajo a realizar.
- Calendario de auditoría.
- Memoria de la planificación.

En relación a la memoria de planificación o plan global, la normativa de la IGAE indica que deberá contener todos los aspectos de la planificación, ser aprobada por el responsable de la auditoría antes de empezar el trabajo y que, en caso de cambios significativos en el alcance posteriores a la etapa de planificación, deberán documentarse en una memoria complementaria. Por su parte el apartado 2.3.12 de las NTCG detalla los aspectos mínimos que debe contener un plan global.

En relación a los programas de auditoría, como medio de documentación de las pruebas a realizar, no se observan diferencias entre ambas normativas.

En cuanto al calendario y presupuesto de la auditoría, la normativa de la IGAE indica que debe estimarse el tiempo para realizar las diferentes fases, desglosado por categorías del equipo auditor, para asegurar que se cumplirán de forma ineludible las fechas acordadas, aunque se admite que las mismas puedan ser revisadas en función de imprevistos y problemas que puedan surgir durante la ejecución del trabajo. Aunque las NTCG no contemplan un apartado de calendario y presupuesto, estos forman parte de la documentación del auditor como base tanto para estimar los honorarios como para gestionar y controlar el tiempo para realizar una auditoría.

3.2 Control interno

**IGAE 5.2 NTCG 2.4
NTA sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados
NTA sobre la obligación de comunicar las debilidades
significativas de control interno**

Ambas normativas coinciden en que debe realizarse un “estudio y evaluación adecuada del control interno” para poder determinar el alcance, naturaleza y momento de las pruebas a realizar.

Cada una de las normativas define al sistema de control interno en los siguientes términos:

IGAE	NTCG
El plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos con el objetivo: <ul style="list-style-type: none"> a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos. b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información. c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable. d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos. e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas. 	El plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos que aseguren que: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los activos están debidamente protegidos, ▪ los registros contables son fidedignos, y ▪ la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

La normativa de la IGAE subdivide el control interno de acuerdo con los objetivos de los controles en:

Controles	Definición
<ul style="list-style-type: none"> ▪ contables-financieros 	Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fidelidad de los registros contables-financieros.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ de cumplimiento de la entidad 	Comprende el conjunto de métodos y procedimientos destinados a detectar si se cumple toda la normativa aplicable.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ de gestión 	Comprende el conjunto de normas y procedimientos establecidos con el objetivo de detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente.

Según se desprende de las definiciones, los controles contables-financieros y los de gestión se corresponden con los denominados en el párrafo 2.4.5 de las NTCG controles contables y controles administrativos.

Las NTCG indican que el auditor debe centrar su trabajo en los controles contables, aunque matiza que deberán evaluarse los administrativos en tanto puedan tener importancia respecto a las cuentas anuales.

La normativa de la IGAE, por su parte, considera que los tipos de controles a probar dependen de la auditoría a realizar y recuerda que muchos de los mecanismos de control están interrelacionados y adicionalmente enumera aquellos elementos que considera fundamentales en cualquier sistema de control interno:

- a) Un plan de organización que proporcione una adecuada segregación de funciones.
- b) Un sistema adecuado de autorizaciones y de procedimientos de registro que proporcione un control razonable sobre las operaciones realizadas y los derechos y obligaciones contraídos.
- c) Unas prácticas sólidas a seguir en el desarrollo de las responsabilidades y funciones de cada uno de los departamentos organizativos.
- d) Personal de formación y capacidad adecuadas a las funciones que desempeña.
- e) Un sistema de control de gestión que proporcione información útil y parámetros objetivos de evaluación que permitan la toma de decisiones de la dirección de la entidad.

Ambas normativas coinciden en que el control interno debe relacionarse con cada una de las etapas de las que se compone una transacción:

- Autorización
- Ejecución
- Registro
- Responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción

La normativa de la IGAE indica que debe darse especial importancia a los controles de **protección y custodia de activos**, en cuanto a que previenen y detectan oportunamente “transacciones y accesos no autorizados a los activos que pudieran generar pérdidas con significación en los estados financieros”. Recuerda dicha normativa que los controles de protección no están “diseñados para prevenir pérdidas por insuficiencias o por tomas de decisiones erróneas, sino para garantizar que el uso y acceso a los activos se realiza de acuerdo con las autorizaciones pertinentes” y que “no se limitan a la prevención o detección de las sustracciones, dirigiéndose también a detectar o evitar pérdidas que pudieran producirse como consecuencia de adquisición, uso o disposición no convenientemente autorizadas”.

Señala también que la entidad a través de instrucciones debe tener perfectamente identificado “a quién corresponde autorizar cada operación y qué requisitos y procedimientos deben seguirse en la adquisición, empleo y disposición de cada uno de los activos” y que, en caso que la entidad pública esté sometida a un régimen presupuestario limitativo y a disposiciones legales y normativas generales o específicas, los controles de protección deben “diseñarse de manera que puedan prever y detectar los incumplimientos de estas normas a la hora de adquirir, usar o disponer de estos activos”.

Finaliza la descripción de los controles de protección indicando que deben “incluir también la conciliación frecuente de los activos existentes con los registrados, a efectos de garantizar que todos los recursos se encuentren registrados y que todos los registrados existen tal como indican los registros” y que un análisis detallado de estos controles puede ayudar a los auditores a identificar los siguientes riesgos:

- a) Errores y fallos en el seguimiento de las operaciones descentralizadas.
- b) Ausencia de control en las operaciones informáticas o en el acceso a aplicaciones que pretendan vigilar el movimiento de activos.
- c) Defectos en el desarrollo y en la difusión de las instrucciones o procedimientos cuya finalidad es la salvaguarda de datos o activos.
- d) Carencia de la documentación que soporte determinadas operaciones.
- e) Deficiencias en el examen e investigación de las diferencias no conciliadas entre las cuentas de control y los registros subsidiarios.

Coinciden ambas normativas en que el estudio y evaluación del control interno en el ámbito de una auditoría consta de dos fases: la revisión preliminar del sistema y las pruebas de cumplimiento.

En relación a la revisión preliminar, las dos remarcan que debe incluirse los sistemas informáticos y coinciden en la forma de obtener información y de documentarla. En el caso de las NTCG, la revisión de los sistemas informáticos está desarrollada en una NTA específica (Norma Técnica de Auditoría sobre “la auditoría de cuentas en entornos informatizados” de junio de 2003) y en la normativa de la IGAE se recogen algunas consideraciones al respecto en los apartados de evidencia y de informes.

Por lo que respecta a las pruebas de cumplimiento ambas indican que:

- Son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos.
- En caso de no ser satisfactorios los procedimientos de control, el auditor no puede otorgarles confianza.
- Puede omitirse total o parcialmente la comprobación de los sistemas de control interno, si ésta no es efectiva en términos de coste – beneficio y siempre que las pruebas alternativas de naturaleza sustantiva proporcionen suficiente certeza. La normativa de la IGAE matiza que es posible la omisión siempre que el examen de los mecanismos de control interno no constituya un objetivo per se de la auditoría.

Continúan ambas normativas señalando que existe interrelación entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas y cómo determinar la extensión de las primeras. Si dicha extensión se determina en bases subjetivas, indican que debe dejarse constancia escrita en los papeles de trabajo de los motivos de dicha elección y de los criterios y bases utilizados.

En cuanto al planteamiento a realizar por el auditor en la evaluación del control interno, coinciden ambas normativas que para cada tipo significativo de transacciones deben plantearse los siguientes aspectos:

- a) Considerar los tipos de errores o irregularidades que pueden producirse.
- b) Determinar los procedimientos de control interno que pueden detectarlo.
- c) Evaluar si estos procedimientos están establecidos y funcionan adecuadamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia cuya detección o prevención no esté contemplada por los procedimientos de control interno existentes para poder determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría y, en el caso de la normativa de la IGAE, realizar las correspondientes indicaciones en el informe, o en el caso de las NTCG las correspondientes sugerencias al cliente.

Las NTCG, a diferencia de la normativa de la IGAE, contemplan la posibilidad de que se realicen las pruebas de cumplimiento durante el trabajo preliminar y en qué supuestos puede no ser necesario aplicarlas al periodo restante.

El apartado de control interno de la normativa de la IGAE finaliza recordando que “es competencia de los directivos de la entidad o programa el establecimiento de controles de gestión eficaces y adecuados a las características de la organización”. Señala que en el sector público esto es tanto o más necesario porque los relevos políticos crean una relativa interinidad en los cargos. Describe que entiende por control de gestión en su sentido más amplio y para que puede servir en el entorno de una auditoría el análisis de éste.

Por su parte, las NTCG inciden en el hecho de que la revisión, tanto la preliminar como las pruebas de cumplimiento, deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretendan alcanzar mediante la evaluación del sistema y que la evaluación de los controles y deficiencias debe efectuarse de forma independiente, no siendo posible la compensación. Explica también que debe entenderse por una deficiencia importante, es decir aquella en la que se estima que “los procedimientos establecidos o su grado de cumplimiento no proporcionen una seguridad razonable de que errores o irregularidades –por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas– no puedan ser prevenidos o detectados fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de la ejecución de las funciones que les fueron asignadas”.

El apartado de control interno de las NTCG finaliza definiendo que el riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes, riesgo inherente, de control y de detección, y que la combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar este riesgo final, mediante un equilibrio entre pruebas de cumplimiento y sustantivas, recordando finalmente la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno identificadas. Comunicación que queda regulada en una NTA específica (Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno de septiembre de 1994).

3.3 Evidencia

IGAE 5.3 NTCG 2.5

Aunque con diferentes definiciones ambas normativas establecen que en toda auditoría debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, o, lo que es lo mismo, suficiente, pertinente y válida.

Por su parte, las NTCG además indican que “la naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan” y que esta evidencia “se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor”.

Coinciden ambas normas que la evidencia debe ser suficiente, no absoluta, y adecuada y que son los criterios de importancia relativa y riesgo probable los que condicionan el juicio del auditor sobre dicha suficiencia y adecuación de la información. Criterios que en ambas normativas se definen en términos similares y se consideran interdependientes y por tanto a evaluar de forma conjunta.

Detallan ambas normativas prácticamente los mismos factores que afectan al juicio del auditor respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia y que la falta del suficiente nivel de evidencia “sobre un hecho de gran relevancia en el contexto de los datos que se examinan obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión”.

Las dos normativas detallan los siguientes métodos para obtener evidencia, incluyendo para cada uno de ellos su correspondiente definición:

IGAE	NTCG
Física	Observación
Documental: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Producida y mantenida por terceros ▪ Producida por terceros y en poder de la entidad ▪ Producida y mantenida por la entidad 	Inspección de evidencia documental: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Producida y mantenida por terceros ▪ Producida por terceros y en poder de la entidad ▪ Producida y mantenida por la entidad
Testimonial	Preguntas Confirmaciones
Analítica	Técnicas de examen analítico
–	Cálculos
Informática	–

En relación a la evidencia testimonial, la normativa de la IGAE indica que en las auditorías operativas puede utilizarse “siempre y cuando pueda servir de base suficiente para formular recomendaciones de mejora de eficiencia y economía en la gestión de los recursos de la entidad”.

En relación a la evidencia informática, la normativa de la IGAE establece que no puede darse nunca por supuesta su fiabilidad a priori y por tanto debe evaluarse, estableciendo dos enfoques al respecto:

Revisión de sistemas	Evalúa y comprueba todos los controles en un sistema informático, abarcando todo el rango de sus aplicaciones, funciones y productos. Estas revisiones (1) examinan los controles generales y de aplicación de una instalación informática, (2) verifican el cumplimiento de tales controles, y (3) efectúan pruebas sobre los datos generados o tratados por el sistema.
Revisiones limitadas	Dirigida hacia unos datos en particular. Los controles pertinentes se examinan en la medida necesaria para juzgar el nivel de pruebas de datos a efectuar para determinar la fiabilidad de éstos.

El enfoque de revisión de sistemas si bien “proporciona un mejor entendimiento del diseño y operaciones de un sistema, también tiende a ser una actividad que consume una considerable cantidad de tiempo”, aunque permite reducir las pruebas directas. Por su parte la revisión limitada requiere un conocimiento menos extensivo de los controles generales y de aplicación.

Recuerda la normativa de la IGAE que cuando el objetivo primario de una auditoría sea la fiabilidad de un sistema informático, deberá efectuarse la revisión de los controles generales y de aplicación; por el contrario, si se incluyen en un informe datos procedentes de un sistema informático sólo para fines ilustrativos y no significativos para los resultados, es suficiente indicar la fuente y que no han sido verificados.

Continúa la normativa de la IGAE indicando que en función de las fuentes y la naturaleza de las evidencias, éstas tienen más o menos fiabilidad y detalla los siguientes aspectos, señalando que la confianza en la auditoría aumenta “cuando concuerden las evidencias obtenidas por distintas fuentes”:

1. La evidencia obtenida de fuentes independientes y externas a la organización de la entidad auditada es más fidedigna que la obtenida dentro de la propia entidad.
2. Cuando la evidencia se obtiene de la propia entidad es más fidedigna en el caso de que exista un sistema eficaz de control de gestión que allí donde los controles son débiles o inexistentes.
3. La evidencia obtenida a través del examen físico, mediante inspección u observación, es preferible a la obtenida indirectamente.
4. La evidencia documental es preferible a la evidencia oral.
5. Los documentos originales proporcionan una evidencia más adecuada que las copias.
6. La evidencia testimonial obtenida en condiciones de libre inspección es más válida que la conseguida en condiciones comprometidas (por ejemplo, allí donde la persona puede ser intimidada).
7. La evidencia testimonial obtenida de una persona no sesgada o que tiene un conocimiento completo sobre el área es más adecuada que la de alguien con sesgos o con conocimientos parciales.

También indica la normativa de la IGAE qué debe realizarse cuando se descubran errores en los datos o cuando no pueda obtenerse evidencia adecuada y suficiente sobre su validez: buscar evidencia en otras fuentes, redefinir los objetivos de auditoría para eliminar la necesidad de utilizar estos datos o utilizarlos pero indicando de forma clara en el informe sus limitaciones y no realizar conclusiones o recomendaciones no suficientemente garantizadas.

Recuerda la normativa de la IGAE que si se utilizan datos o informaciones recogidas por terceros, es imprescindible que hayan sido auditados.

Coinciden ambas normativas en que la evidencia se obtiene mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es obtener evidencia de que los sistemas y procedimientos están siendo aplicados de la forma establecida, la normativa de la IGAE además matiza que cumplen con la normativa aplicable. Coinciden en que dicha verificación incluye:

- La existencia El control o los procedimientos y sistemas de control interno, existen.
- La efectividad Están funcionando con eficacia.
- La continuidad Están funcionando durante todo el periodo.

En cuanto a las pruebas sustantivas ambas normativas indican que tiene como objetivo obtener evidencias sobre la integridad, exactitud y validez de la información auditada, debiéndose aplicar procedimientos para validar los siguientes extremos:

- Existencia
- Derechos y obligaciones
- Acaecimiento
- Integridad
- Valoración
- Medición
- Presentación y desglose

3.4 Papeles de trabajo

IGAE 5.4 NTCG 2.6

Coinciden ambas normativas en la definición, el propósito de los papeles de trabajo o documentación del trabajo (término utilizado en las NTCG) y en el hecho de que deben permitir a un auditor, sin conexión previa con la auditoría “identificar la evidencia que soportan, las conclusiones y juicios más significativos de los auditores” y en el caso de las NTCG añade la comprobación de que “la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las NTA”.

En la normativa de la IGAE se señala que los papeles de trabajo deben ser:

- a) Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.
- b) Claros, comprensibles y detallados, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales, que cualquiera pueda entender su finalidad, sus fuentes, la naturaleza y alcance del trabajo y las conclusiones alcanzadas por quien los preparó.
- c) Relevantes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar.

Coinciden ambas normativas que la extensión de la documentación varía según las circunstancias pero que en todos los casos deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos la actuación realizada.

Coinciden también en el hecho de que los papeles son susceptibles de normalización, lo que mejora la eficacia de su preparación y revisión, y en que deben prepararse con un adecuado sistema de referencias que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

Para ambas normativas el archivo permanente es “un conjunto coherente de documentación que contiene información de interés permanente y susceptible de incidir en futuras auditorías” y el archivo de papeles de trabajo del ejercicio “un conjunto coherente de información relativa a la auditoría del ejercicio en cuestión”.

La normativa de la IGAE, a diferencia de las NTCG, especifica el contenido mínimo que, en general, debe tener todo papel de trabajo:

- Encabezamiento: incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, número de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.
- Identificación: iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada.
- Fuente: indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.
- Explicación: comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.
- Referencias: cada papel de trabajo tendrá su propia referencia y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.
- Alcance del trabajo: indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.
- Información general: sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etcétera.
- Conclusiones: exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado.

Por otra parte, la normativa de la IGAE clasifica las cédulas y documentos que integran los papeles de trabajo en:

Hojas matrices	Documentos que muestran la información sujeta a revisión, como son el presupuesto, estados financieros, cuadros de indicadores de eficacia y eficiencia, etcétera.
Hojas sumarias	Documentos que desarrollan la información de la cédula matriz y que deben abrirse para cada rúbrica de la cédula matriz.
Cuadros analíticos	Proporcionan detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.
Documentos probatorios y accesorios	Corresponde a toda la documentación posible sobre los hechos descritos en las hojas de trabajo que debe adjuntarse cuando la importancia de los hechos así lo requiera.

Tanto la normativa de la IGAE, en su apartado 5.4.10, como las NTCG indican la información que normalmente incluirá un archivo de auditoría.

La normativa de la IGAE regula de forma expresa aquellos supuestos en los que se emplee evidencia informática o se utilicen técnicas o herramientas de auditoría asistida por ordenador, indicando que “los documentos mediante ellas generados se integrarán en los papeles de trabajo, así como la descripción, manual o automatizada, de los tratamientos efectuados para llegar a los resultados finales partiendo de la evidencia primaria”.

En relación a la propiedad de los papeles de trabajo en el caso de la auditoría de cuentas la normativa establece que pertenecen al auditor y que, por tanto, es el responsable de tomar las medidas adecuadas para garantizar su seguridad y conservación en los plazos legalmente establecidos. La normativa de la IGAE, redactada en términos similares, establece que la propiedad es de ésta o de la entidad auditora y regula específicamente en este apartado que los papeles de trabajo sólo deben entregarse en cumplimiento de normas de control y por razones legales.

Por último, la normativa de la IGAE recuerda en este apartado la función relevante de los papeles de trabajo en las auditorías del sector público, donde pueden superponerse controles, indicando supuestos en los que la IGAE puede recurrir a las auditorías ya realizadas para economizar medios y tiempos, evitar repeticiones de trabajo realizado o para ejercer el control de calidad.

En las auditorías del sector público al tratar aspectos de papeles de trabajo no pueden obviarse *la Instrucción de 11 de junio de 2002, sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero*, que se ha indicado en la introducción de este cuaderno técnico. En esta instrucción se determina la forma en que deben organizarse los papeles de trabajo y el sistema de referencias aplicables, incluyendo como anexos una serie de ejemplos. Esta Instrucción se publicó con el objetivo de disponer de una guía básica en la preparación y organización de la documentación de las auditorías y controles financieros, conseguir una mayor eficiencia en el desarrollo de los trabajos y facilitar su revisión, al homogeneizarlos, constituyendo un buen documento para aprender a organizar los papeles de trabajo.

3.5 Supervisión

IGAE 5.5 NTCG 2.7

Para la normativa de la IGAE supervisar supone “revisar los trabajos de los distintos miembros del equipo para determinar que se han ejecutado adecuadamente y que con ellos se cubren los objetivos inicialmente previstos al diseñar el procedimiento” y establece que la revisión de cada profesional se efectúe por otro de nivel superior, correspondiendo la supervisión final global al jefe de equipo “de modo que pueda tener conocimiento adecuado de todos los aspectos de la auditoría y estar, por tanto, en condiciones de asumir la responsabilidad de la misma”. Las NTCG en cambio definen que la supervisión implica dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría para “lograr los objetivos del examen y comprobar que éstos se lograron”.

A pesar de las diferencias detalladas en la definición ambas normativas coinciden en que supervisar implica:

- a) Proporcionar instrucciones a los distintos miembros del equipo.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado dejando constancia de dicha revisión en los papeles de trabajo.
- d) Variar los programas de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los distintos miembros del equipo.

Si bien en el caso de la auditoría de cuentas también debe tenerse en cuenta las definiciones de supervisión y revisión detalladas en el material de aplicación de las NCCI.

Indican ambas normativas que es necesario que todos los miembros del equipo tengan conocimiento de sus funciones, responsabilidades y objetivos que se persiguen con los procedimientos, así como un conocimiento suficiente de las características y naturaleza de la entidad que permita detectar asuntos conflictivos y que el grado de supervisión depende de factores como la complejidad del trabajo y la capacitación de los miembros del equipo.

La normativa de la IGAE finaliza este apartado indicando los aspectos a comprobar en la supervisión:

- Que se han cumplido las normas de auditoría.
- Que se han seguido los programas de trabajo aprobados y, en todo caso, que cualquier modificación de los mismos sea debidamente justificada y autorizada.
- Que los papeles de trabajo soportan correctamente los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones incluidas en el informe. Del mismo modo, las revisiones y supervisiones deben estar documentadas en los papeles de trabajo.
- Que se cumplen los objetivos de la auditoría.
- Que el informe incluye de forma adecuada y clara las conclusiones, opiniones y recomendaciones.

3.6 Revisión del cumplimiento legal

IGAE 5.6

El cumplimiento de la normativa jurídica seguramente es más importante en el ámbito del sector público –al estar toda su actividad financiera sometida al principio de la legalidad– que en el de auditoría de cuentas, por lo que en las primeras el alcance de las pruebas destinadas a verificar su cumplimiento tendrán mayor amplitud. Aun así la NTA sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada" emitida por el ICAC en julio de 2001 establece "los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el informe de auditoría y la comunicación al Órgano de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores".

La normativa de la IGAE establece que el examen del cumplimiento legal, que versará tanto sobre legislación general como específica de la entidad, varía en función del tipo de auditoría que se esté realizando según el siguiente detalle:

Auditoría	Aspectos a examinar
Financiera	Aquella legislación relativa a los objetivos y planes o actividades de la entidad así como la realización de pruebas suficientes para comprobar que se han puesto en práctica según la legislación vigente.
Economía y eficiencia	El cumplimiento de la legislación que pueda afectar de manera significativa a la adquisición, gestión y uso de los recursos, y a la cantidad, calidad, oportunidad y coste de los productos y servicios generales suministrados.
Resultados de programa	El grado en que la normativa reguladora del procedimiento examinado se acomoda a los criterios de objetividad y transparencia y resulta adecuada para el mejor cumplimiento de los resultados.
De sistemas y procedimientos	No procede establecer en este tipo de auditorías unos aspectos precisos a revisar ya que los programas públicos están sujetos a una gran multiplicidad de leyes y normas y los objetivos de la auditoría pueden variar ampliamente.
Operativas	<p>La normativa de la IGAE señala en este apartado unos procedimientos que los auditores pueden estimar de interés:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Realizar preguntas específicas sobre el programa auditado. b) Identificar leyes y normas que tratan directamente aspectos específicos del programa. c) Determinar si el incumplimiento puede afectar de forma relevante a la respuesta del auditor frente a las cuestiones incluidas en los objetivos de auditoría. En caso afirmativo, tales leyes y normas serán probablemente significativas para los objetivos de auditoría.

Por otra parte también pueden existir trabajos de auditoría pública en los que el cumplimiento de la legalidad sea un objetivo propio y específico.

Continúa la normativa de la IGAE que, en caso de problemas en la interpretación de la legislación aplicable, los auditores deben consultar con los asesores jurídicos o con la propia IGAE e indica que al ser la legislación aplicable muy prolija no se espera que se revise toda aquella que tenga relación con la entidad auditada, si no que el auditor decida “de forma razonada y responsable el cumplimiento de qué normas se deben revisar”.

Al igual que la normativa de auditoría de cuentas entiende que los procedimientos de auditoría no garantizan el descubrimiento de todos los posibles errores e irregularidades y que cuando se detectan indicios deben emplearse los procedimientos de auditoría para identificar los efectos de los mismos sobre las operaciones de la entidad.

La normativa de la IGAE recuerda que un incumplimiento no es únicamente un acto ilegal, sino también “violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de la subvención”.

Finaliza este apartado de la normativa de la IGAE indicando que si se detectan “presuntos actos o conductas ilegales o delictivas, deberán trasladarse inmediatamente a las actividades competentes”, sin esperar a la emisión del informe definitivo y que en el caso de las auditorías operativas y en especial en las de sistemas y procedimientos, deberán incluirse “las propuestas de reformas normativas que puedan considerarse precisas en relación con los objetivos de la auditoría”.

4. Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes

IGAE 5.6

Aunque en la auditoría de cuentas se regulan en el TRLAC, el RTRLAC y, por supuesto, en la NT sobre informes y en la NTA sobre información comparativa, dicha regulación difiere de la normativa de la IGAE, básicamente porque esta última contempla más tipos de actuaciones. De hecho, se puede afirmar que sólo la normativa de la IGAE de informes financieros, a la que dedica un apartado específico, es comparable a la de auditoría de cuentas. Por tanto, en este apartado nos centraremos básicamente en los aspectos recogidos en la normativa de la IGAE.

Ésta empieza justificando **por qué son necesarios los informes en forma escrita**. Hay que destacar, entre otros aspectos, que lo son para comunicar el resultado de la auditoría a los usuarios o a los órganos competentes, definiendo como usuario “a todo aquel que, en virtud de la normativa vigente, sea competente para conocer el informe, así como cualquier otra persona que por razones de conveniencia y utilidad sea autorizada también para tener acceso a él”.

En cuanto a los **plazos de entrega** indica que deben presentarse oportunamente en las fechas establecidas, que se determinarán con antelación al comienzo del trabajo y conforme a las necesidades de información del usuario. Resalta en este sentido que un informe minucioso entregado demasiado tarde puede tener muy poco valor y la necesidad de emitir informes previos parciales, que en ningún caso sustituyen a los informes finales, cuando surjan asuntos que por su magnitud y significación deban ser puestos en conocimiento inmediato de los responsables.

En cuanto al contenido del informe se establecen los siguientes apartados:

- Título del informe e identificación del nombre de la entidad cuyas cuentas se auditan o cuya gestión se analiza y de los destinatarios.
- Competencia y razones del control financiero.
- Objetivo y alcance del trabajo desarrollado.
- Declaración de que el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas técnicas de auditoría establecidas.
- Resultados de la auditoría y, cuando sean aplicables, las conclusiones obtenidas.
- Alcance de la auditoría acerca de la verificación de los controles internos e indicación de cualquier debilidad significativa detectada en ellos a lo largo del proceso.
- Recomendaciones, en su caso, para introducir mejoras que ayuden a corregir áreas problemáticas o las debilidades detectadas.
- Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.
- Descripción de los logros más notables alcanzados por la entidad auditada, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra.
- Indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas.
- Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de considerarlas en la planificación de futuras auditorías.
- Referencia a las informaciones relevantes excluidas del informe para su confidencialidad y que deberán figurar en un informe separado.
- Alegaciones que hayan hecho los responsables de la entidad, programa o actividad auditada respecto a los resultados, conclusiones, recomendaciones y acciones correctoras planteadas.
- Limitaciones encontradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría.
- Incluida como anexo cualquier otra información suplementaria de interés, haciendo referencia en el informe de aquellos aspectos que son objeto de ampliación.
- Fecha de emisión del informe y firma del auditor o auditores.

No es objeto de este cuaderno detallar el contenido de cada uno de los apartados, por lo que únicamente se destacan los siguientes aspectos que se han considerado de interés:

- En relación a los objetivos, la normativa indica que deberán redactarse siempre con detalle aunque ello suponga la repetición de un texto legal y si se pueden inferir objetivos más amplios, qué objetivos han quedado excluidos.
- Debe detallarse de forma expresa las comprobaciones efectuadas, con indicación de la extensión de las pruebas y de cualquier limitación al alcance, acordada previamente o surgida durante la realización del trabajo, explicando su importancia. La normativa requiere indicación expresa si no ha habido restricciones. También obliga a señalar la relación existente entre lo que se ha auditado y el universo total, las clases y fuentes de evidencia.
- Si los datos procedentes de sistemas informáticos son esenciales para los objetivos de auditoría, el informe debe indicar que estos datos son creíbles y fiables, especificándose en la normativa qué aspectos debe contener esta afirmación.
- Al explicar los resultados, que dependen íntegramente de los objetivos de auditoría, la norma indica que debe incluirse “información suficiente, competente y relevante, con la finalidad de que el tema expuesto pueda ser comprendido adecuadamente y los hechos se presenten de forma convincente e imparcial”, debiendo proporcionar “aquella información de carácter general que los lectores necesiten para comprender mejor los resultados”. La normativa detalla además aspectos específicos para las auditorías de sistemas y procedimientos y las operativas ya que estas últimas deben contener los elementos de “criterio, condición y efecto” y en los casos de problemas también la “causa”. Dichos conceptos se encuentran definidos en la propia norma.
- En relación al grado de cumplimiento de la legislación aplicable, además de desarrollar los aspectos detallados en el apartado 3.6 anterior, la normativa también desarrolla cuando los auditores deben comunicar directamente actos ilegales a terceras personas diferentes al auditado.
- Las alegaciones y comentarios escritos de los directivos de la entidad auditada o de los responsables de una actividad o programa es considerado por la normativa de la IGAE como un elemento básico para asegurar la calidad de un informe y deben ser evaluadas objetivamente por el auditor e incluidas en éste.
- Las normas de auditoría a seguir son las publicadas por la IGAE, debiéndose indicar cualquier desviación con una explicación de las razones y el posible efecto sobre los resultados de la auditoría.
- En relación a las limitaciones en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, la normativa de la IGAE contempla la posibilidad de que pueda haber sido determinada previamente y no sólo derivada de circunstancias surgidas en el transcurso del trabajo. El efecto de las limitaciones en los informes es idéntico al establecido en las normas de auditoría de cuentas, salvedad por limitación o denegación, a determinar por el auditor en función de la importancia de ésta.

La normativa de la IGAE incluye un apartado específico, el 6.4, al contenido de los informes financieros, señalando los siguientes apartados específicos a incluir, además de los mencionados anteriormente:

- Mención expresa de que los estados financieros recogen la información necesaria y suficiente para una comprensión e interpretación adecuadas y que han sido elaborados de conformidad con los principios y normas contables establecidos.
- Declaración acerca de si las normas y principios contables utilizados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- Indicación de si los estados financieros expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la situación económica y financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados.
- Opinión del equipo auditor en relación con los estados financieros tomados en su conjunto o bien la indicación de que no se puede emitir tal opinión.

Precisa la normativa de la IGAE que “la abstención de opinión sólo se formulará en aquellos casos en que resulte imprescindible” y que con el fin de cumplir al máximo con la finalidad informativa de una auditoría, por regla general, “el auditor procurará emitir opinión con las salvedades que resulten precisas”.

La normativa de la IGAE referente a informes financieros es prácticamente idéntica a la NT de informes publicada en el ejercicio 1991 y por tanto difiere de la actual normativa publicada en septiembre de 2010 por lo que, entre otros aspectos, sigue considerando las menciones a la uniformidad, el tratamiento como salvedades de la incertidumbre y no contempla aquellos relacionados con información comparativa.

Por otra parte en lo referente a los informes de auditoría de las cuentas anuales, también debe considerarse **la norma técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales de 8 de marzo de 2005** que amplía el desarrollo de la estructura y contenido del informe, el tratamiento de los hechos posteriores y cómo debe tramitarse el informe.

El apartado de informes de la normativa de la IGAE finaliza desarrollando los siguientes aspectos a exigir a un informe para que sea de calidad, siendo algunos de ellos de utilidad en la redacción de informes de auditoría de cuentas:

- Que sea completo.
- Presentar hechos reales de forma exacta, objetiva y ponderada.
- Presentar los hechos comprobados y las conclusiones de forma convincente.
- Incluir únicamente información sobre hechos comprobados y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.
- Estar escrito en un lenguaje tan claro y sencillo como sea posible.
- Ser conciso, de manera que destaque la información relevante que no deba quedar subsumida entre comentarios, datos y cifras.
- Poner énfasis en las mejoras a introducir y no insistir en la crítica del pasado, que en ningún caso deberá caer en la acritud.
- Reconocer las dificultades o circunstancias adversas en las que se desenvolvían los responsables de la gestión de la entidad auditada, en los supuestos en que esto suceda.

5. Normas técnicas, instrucciones y circulares

Tal como hemos detallado en la introducción además de las normas de auditoría del sector público de la IGAE desarrolladas en la Resolución de 1 de septiembre de 1998, dicho organismo ha publicado una serie de normas técnicas, instrucciones y circulares que deben considerarse también en los trabajos de auditoría del sector público estatal. Se presenta a continuación un breve resumen del objeto de dichos documentos:

5.1 Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero.

Esta norma técnica tiene por objeto determinar el objetivo y alcance de los controles de calidad a efectuar por la Oficina Nacional de Auditoría sobre las auditorías y actuaciones de control financiero realizadas en el ámbito del sector público estatal, regulando quién es el órgano competente, cuál es el ámbito objetivo y subjetivo, quién propone la ejecución de los controles y qué aspectos deben ser examinados.

5.2 Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.

Tal y como se ha indicado en el apartado 3.4 de este cuaderno técnico, esta instrucción se publicó con el objetivo de disponer de una guía básica en la preparación y organización de la documentación de las auditorías y controles financieros, conseguir una mayor eficiencia en el desarrollo de los trabajos y facilitar su revisión, al homogeneizarlos, por lo que en ella se establece la forma en que deben organizarse los papeles de trabajo y el sistema de referencias aplicables, incluyendo como anexos una serie de ejemplos.

5.3 Norma técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado

La norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas emitidos por la IGAE contempla la elaboración, como resultado de la auditoría de cuentas, de dos informes diferenciados: un informe de auditoría de cuentas anuales y un informe adicional.

Esta norma técnica establece la estructura y contenido del informe adicional al de auditoría de cuentas anuales de carácter obligatorio cuando en el desarrollo de la auditoría de cuentas se han detectado “incumplimientos de la legalidad, defectos de gestión o debilidades significativas de control interno que por sus características no tengan cabida en el informe de auditoría de cuentas”.

5.4 Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de la cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos

Esta norma técnica determina el objetivo, alcance, metodología a seguir y contenido básico del informe de auditoría de la cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos, realizada por la Intervención Delegada de la AEAT de acuerdo con lo establecido en el artículo 103 siete de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

5.5 Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del sector público estatal

Esta norma es de aplicación a las auditorías de los procesos de enajenación de participaciones significativas que se realicen en el ámbito del sector público estatal, detallando además del ámbito de aplicación, la forma de desarrollar el trabajo, la estructura y contenido del informe y su tramitación.

5.6 Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.

Tal como se ha indicado en el apartado 4 de este cuaderno técnico esta norma técnica amplía el desarrollo de la estructura y contenido del informe, el tratamiento de los hechos posteriores y cómo debe tramitarse el informe. La norma es de aplicación tanto a los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE como en las auditorías realizadas por auditores de cuentas que colaboren con ésta.

5.7 Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado sobre auditoría pública

La norma técnica instrumenta un sistema que permita evaluar la materialidad que el auditor debe considerar a efectos de incluir en el informe de auditoría salvedades, así como las pautas para determinar las cifras de materialidad en las fases de planificación y ejecución del trabajo.

5.8 Norma técnica sobre colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías públicas

Esta norma técnica regula las relaciones de los auditores de la IGAE con auditores privados en caso de contratos de colaboración para la realización de auditorías públicas, delimitando las responsabilidades y funciones entre ambos y su efecto en los informes a emitir por la IGAE, definiendo qué debe entenderse por auditores privados a los efectos de la norma, los contenidos de los contratos de colaboración, las funciones del director del servicio y del jefe de equipo de revisión, la documentación y archivo de las actuaciones, las fases del seguimiento de la auditoría, la necesaria mención en el informe de dicha colaboración y aspectos a considerar en caso de colaboraciones parciales.

5.9 Circular 2/2009 de la IGAE sobre auditoría pública

Esta circular regula la aplicación de la auditoría pública al sector público estatal y a aquellas sociedades y consorcios con participación del Estado que cumplan las condiciones para ser objeto de esta modalidad de control. Detalla la normativa aplicable, el objeto y finalidad de la auditoría pública, la metodología a seguir, los órganos competentes para realizar la auditoría, la elaboración, aprobación, posible modificación y programación y seguimiento del plan anual de auditoría pública, aspectos relacionados con el ejercicio de la auditoría pública como el inicio y lugar de las actuaciones, obtención de información, etc. y aspectos relativos a los informes de auditoría, informes de actuación e informes especiales.

ABREVIATURAS

En este cuaderno técnico se han utilizado las siguientes abreviaturas:

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
Normativa de la IGAE	Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.
NCCI	Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
NT	Norma Técnica.
NTA	Norma Técnica de Auditoría.
NTCC	Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre control de calidad.
NTCG	Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.
RTRLAC	Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
TRLAC	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.



Audidores

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
Paseo de la Habana, 1. - 28036 Madrid
Telf. 91 446 03 54 - Fax 91 447 11 62
e-mail: auditoria@icjce.es - www.icjce.es