

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORIA 3/2016 SOBRE PLANIFICACIÓN Y
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS****INTRODUCCIÓN**

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

El proceso de adaptación emprendido por la Intervención General de la Administración del Estado a las NIA-ES mediante la Resolución de 18 febrero de 2014, cuyo primer exponente de aproximación se realizó mediante la Norma técnica del informe de auditoría de cuentas de 11 de noviembre de 2013 (NTIAC 2013), aconseja que, sin perjuicio del ritmo de adaptación de las NIA-ES, se vayan reforzando en el trabajo de los auditores públicos determinados procedimientos desarrollados en dichas normas internacionales y que resultan operativos, eficientes y perfectamente encuadrables en la metodología vigente de nuestra organización. En este sentido, se pretende una aproximación a las NIA-ES en una materia tan relevante como es la planificación y evaluación del control interno, permaneciendo como contexto las NASP actualmente en vigor y haciéndolo compatible y correspondientes con ellas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se considera útil la emisión de esta nota, que pretende:

- 1) Dar referencia de forma sintética a las NASP y a las Normas técnicas de auditoría de cuentas y a las NIA-ES relacionadas con las actividades de Planificación y Evaluación del Control Interno.
- 2) Fijar la definición, naturaleza y contenido de los hitos más importantes y frecuentes en las actividades indicadas en el punto anterior.
- 3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan afectar a estas actividades.
- 4) Presentar los estándares más habituales que suelen realizarse en la auditoría de cuentas en relación con estas materias.

Aun cuando se presenten y describan de forma sucinta los puntos más relevantes, siempre hay que tener en cuenta que estas herramientas del auditor constituyen reacciones o respuestas de éste con el fin de detectar y valorar los riesgos; por tanto, no pueden verse de forma aislada sino en el contexto de la ejecución de una auditoría de cuentas concreta. También resulta preciso advertir que una presentación sintética y descontextualizada de un conjunto de actividades eminentemente prácticas, conlleva unas elevadas, y necesarias, dosis de teorización y abstracción que hacen imprescindible una labor de adaptación o concreción cuando, en su caso, hayan de ser aplicados en un trabajo. Sin embargo, algunas de estas actividades se emplean de forma transversal a diferentes trabajos de auditoría o incluso a otros de control *a posteriori*.



1. DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON EL CONTEXTO Y DESARROLLO DE LA PLANIFICACIÓN Y LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

- Ley 47/2003 General Presupuestaria de 26 de noviembre en sus artículos 167 y 168.
- Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica de Informes de auditoría de cuentas anuales (Resolución NTIAC 2013).
- Resolución de 30 de julio de 2015 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública (Resolución sobre auditoría pública).
- Normas de auditoría del Sector Público (NASP) apartado 5.1 y 5.2 sobre Planificación y control interno.
- Nota técnica de la ONA de 23-4-2014 sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los Hechos posteriores al cierre.
- Nota técnica de la ONA de 23-4-2014 sobre el tratamiento en auditoría de cuentas de los Incumplimientos de la legalidad.
- Nota Técnica de la ONA 2-2015 sobre circularizaciones y confirmaciones de saldos.
- Nota Técnica de la ONA 3-2015 sobre carta de manifestaciones de la dirección.
- GUIAS 2002 Auditoría CA OO y EE sujetas PGCP en el apartado de primero, planificación (páginas 1 a 16)
- Manual de auditoría financiera de la IGAE 2009 Capítulo I apartado 3 (páginas 36 a 42), Capítulo III apartado 1 (páginas 60 a 72) , referido al control interno y Anexo II(páginas 398 a 428)
- La NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros.
- La NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad auditada y su entorno.

2. ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LA PLANIFICACIÓN Y LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

2.1. Consideraciones previas en relación con la planificación y la evaluación del control interno

En las NASP y en los manuales y guías antes citados existe suficiente información técnica para poder realizar los procedimientos que constituyen el objeto de esta Nota Técnica, por tanto, sin perjuicio de lo que aquí se precise o se resalte, dichos documentos son un referencia necesaria de acuerdo con la metodología de trabajo de la IGAE que se habrán de tener en cuenta como estándares.

Las labores objeto de esta Nota Técnica son de una especial relevancia para cubrir el riesgo global de auditoría y, por ende, para realizar una auditoría más segura y eficiente. Es por tanto imprescindible poner un específico celo en obtener evidencia adecuada y suficiente en estos procedimientos y dejarlos adecuadamente documentados en los papeles de trabajo.

Es importante destacar la relevancia que tiene la realización de una buena evaluación del sistema del control interno de la entidad auditada, ya que esto repercutirá en una planificación óptima de la auditoría a ejecutar, y por tanto, redundará en su mayor eficiencia.



a) Sin perjuicio de las referencias indicadas, el auditor público ha de tener en cuenta lo siguiente:

- Una especial exigencia en relación con los riesgos de incumplimiento legal y fraude y, en consecuencia, una mayor profundización en la descripción y valoración del control interno relacionado con esta materia. Correlativamente, un mayor y mejor conocimiento del marco legal que afecta a la entidad auditada, tanto el que le aplica de forma específica (materia contable, presupuestaria, etc.), como la materia legal por la que se puede ver afectada de forma más o menos directa (subvenciones, gastos de personal, contratación, etc.) o incluso, graduando su efecto en las cuentas anuales, la regulación organizativa o procedimental, la cual suele tener un efecto indirecto. En tal sentido los apartados 2.3 a 2.5 de la Nota Técnica de la ONA de 23 de abril de 2014 referida a los incumplimientos de la legalidad trae a colación lo indicado en el apartado 6.2.8.2 de las NASP y clasifica los riesgos de incumplimientos legales en dos clases (apartado 2.5 de la citada nota):
 - Incumplimientos con efecto directo en las cuentas anuales, bien por ser incumplimientos contables o presupuestarios o por generar contingencias (multas, sanciones o pleitos) o suponer falta de información financiera.
 - Efectos indirectos derivados de la legislación en general o de normas específicas generadas por las normas de organización o de procedimiento administrativo.

Los citados incumplimientos han de ser considerados teniendo en cuenta la materialidad, tanto cualitativa como cuantitativa. Por otra parte, en la nota citada sobre incumplimientos legales se otorga un alcance concreto a la consideración de los incumplimientos legales en la auditoría de cuentas en comparación con otros trabajos de revisión cuyo objeto específico sea la revisión de la legalidad, existiendo en estos un mayor grado de exigencia por la especificidad de su alcance y su metodología de trabajo.

- Obtención de toda la información posible externa e interna sobre la entidad auditada (informes emitidos sobre ella del propio auditor o de terceros, dictámenes jurídicos, noticias de prensa, análisis de organizaciones similares, trabajos previos en la organización distintos de la auditoría de cuentas, etc.), por ejemplo, en caso de existir, resulta conveniente disponer del informe del Tribunal de Cuentas realizado sobre la organización auditada o materia por ella gestionada. Esto contribuirá sin duda a perfilar el mapa o relación de riesgos de la organización auditada y a explicitar mejor los detalles necesarios del control interno.
- La realización de un análisis global de la entidad auditada que incluya la valoración sobre aspectos tales como: sector al que pertenece, actividad que desarrolla, vinculación con otras entidades, manual de procedimientos, organigramas, sistema informático, asuntos judiciales, escrituras públicas o normativa de constitución... Este análisis, ayudará a determinar las áreas de riesgo en donde deba concentrarse el trabajo de auditoría.
- Tener en cuenta los resultados de otros trabajos de la propia organización que puedan tener efecto en la auditoría, por ejemplo información obtenida del control financiero permanente, de la auditoría operativa o de cualquier otro tipo de control. Resulta posible que se haya obtenido evidencia en alguno de estos controles realizados que pueda ser válida y, una vez valorada y documentada de acuerdo con las normas de auditoría de cuentas, pueda ser empleada como conclusión de dicho trabajo. Es decir, no es preciso repetir una evidencia obtenida en otros trabajos de forma



contemporánea, previa o cercana con la auditoría, si bien resulta necesario documentarla de acuerdo con las normas de auditoría e incluirla en los papeles de trabajo.

- Es posible que el auditor público tenga que planificar o considerar algunas necesidades o exigencias de información a órganos de control externo y en dicha planificación ha de tener presente el sentido de la oportunidad. Por ejemplo, la propia remisión del informe de auditoría junto con las cuentas anuales auditadas al Tribunal de Cuentas, le constriñe a unos plazos que ha de cumplir.
- De acuerdo con la NIA-ES 300 el planteamiento de los procedimientos de auditoría tienen en cuenta si la auditoría se realiza por primera vez o se trata de una auditoría recurrente. La realización de una auditoría recurrente no ha de impedir la implementación de una planificación correcta, pero evita la repetición de algunos procedimientos o los hace innecesarios (“rotación de énfasis”). Todo trabajo, sea nuevo o sea recurrente, ha de estar convenientemente planificado y documentado en los papeles de trabajo. Pero evidentemente sobre aquellas cuestiones que resulten invariables no es preciso volver a hacer trabajo con tal de que se encuentre documentado la cuestión y su invariabilidad en los papeles de trabajo.
- La planificación de una auditoría de cuentas en el Sector Público puede tener que considerar objetivos adicionales, permanentes o eventuales, (en función de cómo se puede establecer en los planes de auditoría) como pueden ser el cumplimiento de la legalidad no relacionada directamente con la imagen fiel, la valoración de la eficiencia del control interno o cualesquiera otras indicaciones que se establezcan dentro del alcance del trabajo. Estos objetivos adicionales habrán de ser programados adecuadamente. A efectos de informe, normalmente se encuadrarán dentro del apartado *Informe sobre Requerimientos Legales y Reglamentarios* respetando el contenido y efecto descrito en la Nota 1-2015 de la ONA sobre informes.

b) En relación con la evaluación del control interno es preciso determinar:

- Cuestiones que pueden provocar riesgo de incorrecciones materiales (RIM) que razonablemente no puedan ser detectadas, al menos inicialmente, por el control interno de la entidad auditada puesto que se derivan del contexto sectorial, legal, económico general o político y administrativo, incluso de confluencia o superposición de competencias o potestades de las diferentes Administraciones Públicas etc. (**riesgo inherente**). Por ejemplo, la mayoría de las organizaciones pueden sufrir procesos de reestructuración o incluso de sustitución de cambios competenciales, que se escapan de su control interno o que son ajenos a éste, que se basan en decisiones tomadas por el estamento político, o restricciones presupuestarias inesperadas por motivos de control del déficit público o por nueva regulación que imponga cambios estructurales más o menos inmediatos.
- El funcionamiento de la entidad y en especial su control interno, el cual, en buena lógica podría evitar, prevenir, detectar y eliminar el riesgo (**riesgo de control**). Con respecto al control interno, la mayoría de los elementos de control hacen referencia a la configuración y generación de la información financiera, si bien puede haber algunos controles que tengan una relación más indirecta, ante los cuales el auditor ha de aplicar su criterio profesional. Para valorar el riesgo de control de forma detallada y precisar cómo valora los riesgos la propia entidad, se pueden considerar en particular:
 - Cuáles son los puntos clave de control interno relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de la legalidad.



- Qué sistema de estimación de los riesgos tiene la entidad auditada.
- Cómo valora la probabilidad de ocurrencia de los riesgos
- Qué decisiones se toman para responder a los riesgos valorados (mecanismos de reacción).
- Si el auditor detecta un riesgo no detectado o explicitado previamente por la entidad, deberá plantearse:
 - ✓ Si el sistema de control de la entidad ha fallado y cuáles pueden ser las repercusiones de este fallo.
 - ✓ Si no existía mecanismo de control interno y por tanto la oportunidad de establecerse, sin perjuicio de determinar cuáles sería las repercusiones de esta ausencia de punto de control.

Es cada vez más frecuente y deseable que las organizaciones auditadas expliciten sus riesgos y, en tal sentido el auditor público solicite este documento como medida inicial para evaluar el RIM, incluso también es posible que el auditor se informe o tome como base los diferentes informes transversales o de seguimiento y contraste, hasta donde le sea posible, el mapa o relación de riesgos formado por la entidad y la información contenida en dichos informes. Dicha información conviene tenerla presente al inicio de la auditoría de cuentas, y podría constituir uno de los puntos de partida en el análisis para la evaluación del sistema de control interno. En el caso de que la entidad auditada no se haya planteado la descripción de sus riesgos y los mecanismos de control que los mitigarán, el auditor ha de recomendarle este ejercicio y con la información disponible que el mismo obtenga tratará de perfilar la relación de riesgos.

En cualquier caso, haya o no realizado la entidad su propia evaluación del riesgo, para hacer el análisis, el auditor emplea procedimientos de auditoría denominados de evaluación del riesgo y actividades relacionadas. Éstos pueden ser, entre otros, los siguientes:

- **Indagaciones:** entrevistas con la dirección o responsables de gobierno o con otras personas que se considere necesario (personal de menor responsabilidad, empleados, asesores jurídicos, expertos...) con el fin de obtener conocimiento de la entidad y su control interno. Este proceso implica el acopio de información que ha de ser analizada por el auditor. Por ejemplo el mapa o relación de riesgos anteriormente indicado, la existencia de dicho análisis y la explicitación de los componentes del control interno mitigador de los riesgos, así como la evidencia de que se ha empleado y contrastado durante el ejercicio auditado, será un buen inicio para reducir el riesgo del auditor.
- **Procedimientos analíticos:** ratios, tendencias (comparaciones sectoriales o temporales investigación de variaciones, análisis de incongruencias, etc.
- **Observaciones o inspección:** estilo de dirección, legislación que se le aplica, estudio de operaciones prototípicas, máxime si son novedosas, de documentos estratégicos, de planes de negocio, de inversión y de financiación, de informes sobre la entidad ajenos o propios, informes de control financiero permanente, de gestión, etc.

En síntesis, en una situación de riesgos controlados, la entidad auditada habrá de tener disponible un mapa o relación de riesgos, el diseño de un control interno mitigador de estos riesgos y la evidencia de que dicho sistema ha funcionado. Con todo ello se deberá poder concluir que el riesgo se ha reducido a límites razonables.

Con este contexto, el auditor, tras aplicar una serie de procedimientos de auditoría para evaluar el riesgo, organiza el trabajo planteando el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno (descripción de la operativa de negocio de la entidad y descripción de su control interno: componentes y puntos clave). Se plantea, también, la identificación y valoración del



RIM (fijando aquellos asuntos que requieren una atención especial, o aquellos en los que no son suficientes los procedimientos sustantivos y para los que también se requieren pruebas procedimentales).

(En el **Anexo II** se incluye una lista, no exhaustiva, de hechos que pueden indicar la existencia de RIM).

Una vez analizado el sistema de control interno, el auditor, estará en condiciones de proceder a la calificación del grado de confianza que le suponga. De esta forma, llevará a cabo la planificación del trabajo de auditoría, poniendo especial atención en aquellas áreas en las que haya encontrado debilidades en el sistema de control.

Ni la planificación ni la evaluación del control interno y sus riesgos constituye un departamento estanco, sino que se enlazan con otras partes de la auditoría, e incluso, se imbrican la una en el otro. Aunque la planificación y la evaluación del control interno constituyen hitos o procesos con vocación de permanencia, pueden variar en función de los propios resultados al ejecutar el trabajo.

2.2. La planificación del trabajo.

El objetivo esencial de una planificación es el de plantear la ejecución de una auditoría de cuentas de la forma más eficiente posible, que se concreta en situar el riesgo en unos parámetros razonables y en unas repuestas a estos riesgos (pruebas) suficientes para cubrirlos. Esta fase se suele realizar al inicio de una auditoría y varía de forma importante si se trata de una primera auditoría de la entidad auditada o de una auditoría recurrente, tal como se indicaba con anterioridad. En este último caso, la NIA-ES 300, especialista en el tema, plantea procedimientos adicionales, entre los que destaca la comunicación con el auditor precedente. Ya se indicaba que con carácter general se parte de una auditoría recurrente, que es lo más frecuente en nuestras organizaciones. Pero, aunque sea incidentalmente y de forma menos habitual puede ser que el auditor precedente no sea la IGAE y deban realizarse procedimientos en relación con dicho auditor. Dada su falta de frecuencia no van a ser desarrollados en esta nota, solo hacer referencia a que en la NIA-ES 510, referida a saldos iniciales, se abordan de forma específica alguno de ellos.

Planificar consiste en el despliegue de una estrategia global y en el desarrollo de un plan de auditoría, que se plasma en un memorando de planificación (en él se documenta la estrategia global de auditoría, el plan de auditoría y los cambios operados, en su caso) y posteriormente se vertebra en la confección de programas de trabajo por áreas.

Con la planificación el auditor podrá:

- Fijar las áreas importantes de la auditoría.
- Dirigir y coordinar los medios personales de equipos y, en su caso, expertos externos, así como su supervisión.

La planificación de la auditoría, si bien no constituye una fase aislada, sí suele plantearse al principio del trabajo del auditor, pudiendo incluirse en esta actividad de planificación los siguientes hitos:

- Los recursos necesarios para realizar el trabajo, tanto personales, como materiales, el momento en que han de ser aplicados y la materia en que son más necesarios. Por ejemplo en la planificación se determina qué recursos personales, y por cuánto tiempo, se van a emplear en las diferentes áreas, en función de la experiencia y del riesgo, así



como el momento en que se han de aplicar las pruebas (inicio, en el curso o al final de una auditoría) o cómo se han de organizar las reuniones con los miembros de la entidad auditada.

- Cuál será el alcance fijado y si se aparta del estándar, por ejemplo si el auditor sólo ha de emitir una opinión sobre la imagen fiel o su trabajo se extiende a procesos que normalmente no afectan a la imagen fiel. Un ejemplo de esto es la actual referencia a las notas 23.7, 24, 25 y 26 de la memoria de las cuentas anuales para aquellas entidades que utilizan Plan de Contabilidad Pública.
- Qué tipo informes será necesario emitir y en qué fechas. Por ejemplo si se tiene que emitir un informe adicional de acuerdo con la norma técnica correspondiente o esto no es necesario porque ya se ha hecho control financiero permanente.
- Análisis de otros trabajos relacionados con la entidad auditada. Por ejemplo asuntos fijados en la fiscalización o en otro tipo de controles.
- El análisis de los riesgos explicitados, en su caso, por la entidad auditada.

Un plan de auditoría constituye un análisis más detallado que el planteamiento de una estrategia global, pero sigue siendo la misma actividad. Orientativamente puede contener:

- Conocimiento del marco contable de información financiera y, en su caso, de las especificidades sectoriales (presupuestarios o adaptación del Plan de Contabilidad Pública), así como el análisis de la legislación que afecta a otra información emitida al tiempo de la información financiera (informes de gestión, informe del artículo 129.3 LGP, de las notas 23.7, 24, 25 y 26 de la memoria, etc.)
- Análisis de la estructura de la entidad auditada y la concurrencia, en su caso, de otros auditores. Por ejemplo será conveniente considerar en la planificación que actividades se van a desarrollar en relación con esos otros auditores y cómo, en su caso, se va a utilizar la evidencia obtenida por estos. En particular, esto es relevante cuando se plantean trabajos en los que se incluye la colaboración con otros auditores, públicos y privados, y tiene una especial incidencia en la auditoría de información financiera consolidada, cuyos componentes son entidades mercantiles auditadas por auditores privados.
- Prever si para el análisis de algunas partidas de las cuentas anuales se precisan conocimientos específicos y por qué personal habrán de ser cubiertas. Por ejemplo si la entidad auditada tiene activos cuya valoración o control físico requiere de una especial formación o especialización.
- Solicitud de información para realizar pruebas (por ejemplo para realizar circularizaciones o girar visitas para comprobar bienes desplazados o en depósito o recepciones de bienes, etc.) u organización de reuniones con la auditada o programación de tiempos para efectuar pruebas que requieren un momento específico o que resultan más eficaces si se hacen de forma oportuna, tal es el caso de inventarios, arqueos, análisis de sistemas informáticos, etc. Por ejemplo resulta muy aconsejable que, si la organización auditada dispone de activos de cierta rotación que deban ser inventariados al cierre del ejercicio, dicho inventario se planifique temporalmente en la fecha más cercana posible al cierre y se emitan, por parte de la entidad auditada unas normas de ejecución del inventario, que hayan sido aprobadas previamente por el auditor.
- Determinación de quiénes son los profesionales relevantes para nuestro trabajo en la organización auditada. Como norma general no resulta conveniente tener un solo interlocutor, puesto que resultará más esclarecedor contactar con más personal de la



entidad auditada, ya que siempre conviene ir a la fuente de la información y evitar “filtros”.

- Tener presente aquellas cuestiones de carácter permanente establecidas o descritas en auditorías precedentes a efectos de su actualización.
- Determinación de los programas de trabajo que ha de ser realizado en cada área en concreto

En los documentos citados en el apartado anterior, NASP, Guías y Manuales están contenidos todos los aspectos relevantes de una correcta planificación. En síntesis este proceso de planificación habrá de establecer:

- Cuáles son las características de la entidad, tanto su estructura organizativa como el conocimiento de las actividades realizadas.
- El conocimiento de su sistema contable y el control interno contable que lo soporta (en el apartado siguiente de esta Nota se abordará con más detalle la evaluación de este control interno)
- Todo el contexto legal al que está sujeta.
- Cuál es la evolución general de su desempeño público a través de las magnitudes más relevantes.

Y se ha de concluir sobre:

- Los hechos y situaciones identificados perfectamente que no requieren más procedimientos de auditoría. Por ejemplo si la entidad auditada no conoce determinada legislación que le resulta aplicable y ello se detecta en esta fase, será previsible que no la haya aplicado y por tanto podrán extraerse las consecuencias de esta falta de aplicación, sin perjuicio del efecto ulterior.
- La corrección teórica del sistema contable aplicado y los principios contables que teóricamente le son de aplicación. Por ejemplo en función del tipo de ente se le aplicará un plan concreto y si hay algún tipo de adaptación al sujeto contable también habrá de considerarse. Por ejemplo, en el remoto caso, de que una organización no llevase el plan contable que le corresponde será previsible que tenga defectos o excesos de información que sean fácilmente detectables. En la práctica esto puede suceder cuando se le cambia el régimen jurídico a un organismo, el cual tenía una parte comercial que ha dejado de conceptuarse así o viceversa.
- Identificación de situaciones que requieren un análisis más profundo, por ejemplo se describe en la planificación un posible riesgo de incumplimiento de determinada legislación cuyo efecto queda por definir para el desarrollo del trabajo.
- Identificación de las áreas de riesgo o de atención especial. Esta tarea es muy importante y debe documentarse de forma concienzuda y plena. Esta identificación, en buena lógica, ha de tener origen en la evaluación inicial del sistema de control interno
- Evaluación previa del volumen de trabajo por área y su programa de trabajo inicial.

En el **Anexo I** de esta nota se incluye un índice comentado del documento en que podrá concretarse una planificación, incluyendo el trabajo de evaluación del control interno, cuyas líneas generales se han trazado con anterioridad y que se abordará con mayor profundidad en el punto siguiente de esta nota.

2.3. Evaluación del control interno, determinación de riesgos

Siempre será necesario hacer este procedimiento de evaluación del control interno y



determinación de riesgos en una auditoría de cuentas (aunque pueda existir un análisis más profundo y general en auditorías de gestión, de procedimientos o de cumplimiento) incluso cuando ésta sea recurrente conviene hacerlo todos los años. Una correcta evaluación del control interno evitará riesgos innecesarios y constituirá un ahorro de tiempo y, por tanto, la realización de una auditoría más eficiente y segura. Tanto desde el punto de vista temporal como desde el punto de vista documental y operativo, la evaluación del control interno y la descripción de los riesgos se conectan con la planificación de tal forma que se produce una simbiosis entre ambas tareas generalmente difícil de disociar. El planteamiento por separado tiene una justificación más bien didáctica.

Para el objeto de esta nota podemos definir el control interno como un conjunto de herramientas (profesionales, informáticas, organizativas, operacionales, legales, etc.) empleados en la entidad auditada para el cumplimiento de su objeto social en el empleo de los fondos públicos. Los controles, los objetivos y los riesgos de incumplirlos pueden ser diversos, sin embargo, unos interesan más que otros al auditor de cuentas. Por ejemplo, una entidad puede tener los siguientes objetivos para su control interno:

- De carácter estratégico o de largo plazo con los que trata de fijar su permanencia en el tiempo (estos objetivos exceden la actividad corriente de la organización)
- Cumplimiento del marco contable, en su caso, presupuestario.
- Cumplimiento de la legalidad administrativa particular y general.

En principio, el trabajo del auditor irá encaminado a describir, valorar y fijar los riesgos del control generador de la información financiera y legal, centrándose en lo que tradicionalmente se ha llamado el control interno contable. En síntesis, el auditor tendrá que analizar que el control existe, que está bien desarrollado y estructurado y que funciona en cualquier momento del tiempo. Por ejemplo, si está perfectamente determinado cómo es el proceso de generación de un ingreso o un gasto, con qué medios informáticos se controla, quiénes son los responsables y cuáles son sus niveles de implicación o autorización y cómo se documentan todas las partidas cuando el gasto o el ingreso se produce.

Dicho lo anterior, sin perjuicio de que los elementos de un control interno van muy imbricados unos en otros, a efectos expositivos podemos distinguir los siguientes componentes de control:

- **El entorno o ambiente de control.** Hace referencia al estilo de control que se practica en la entidad auditada y a qué valores éticos se trasladan. Es importante en esto tener en cuenta los criterios éticos con que se conducen los integrantes más relevantes de la entidad. Por ejemplo si hay un código de ética en la organización, y cuál es su contenido, cómo se difunde e interioriza su conocimiento. Qué formación tienen los empleados de la entidad en labores ética.
- **El sistema de valoración del riesgo que la entidad auditada emplea.** En tal sentido puede ser indicativo la existencia de un manual de control interno que la entidad aplica en el que se describan sus riesgos y los grandes procesos de control interno; es decir, la descripción de qué riesgos existen y cómo se controlan las diferentes áreas de trabajo de la entidad que generan información financiera (ingresos, gastos, confección de presupuestos, inversiones, endeudamiento, contratación etc.). La falta de esta manual o del mapa o relación de riesgos es un indicio no positivo, pero el hecho de que no exista no significa que la entidad desconozca sus riesgos o no disponga de control interno y el hecho de que exista no quiere decir que sea suficiente, puesto que ha de poder visarse el funcionamiento del sistema en la práctica.
- **El sistema informático disponible.** En tal sentido conviene conocer con detalle el



sistema informático y todas sus prestaciones, esencialmente las generadoras de información financiera o de procesos relacionados más directamente con dicha información. Por ejemplo qué tipos de registros se generan en las diferentes áreas de la contabilidad.

- **Las rutinas de control existentes**, que a su vez pueden estructurarse en:
 - Controles de prevención de riesgos de errores o fraude que se establecen para evitarlos, por ejemplo se puede fijar la aprobación de determinadas inversiones o gastos por órganos colectivos. En algunos casos el sistema regulatorio o legal estructura diferentes niveles o pasos de un proceso que han de ser cumplidos necesariamente. Por ejemplo, como control preventivo pueden existir sistematizados, con sus correspondientes requisitos, las fases de la contratación.
 - Controles de detección que son los establecidos para descubrir posibles hechos fraudulentos o errores. Por ejemplo la existencia de un departamento de inspección o auditoría interna que tenga criterios de revisión sistemáticos o indiciarios de riesgos.

En general pueden existir algunos hitos de control estándar que se concretan en:

- La existencia de una adecuada separación de funciones entre departamentos y actividades. Es ya clásica la separación de funciones entre la autorización, el registro y el pago de una transacción.
 - Autorizaciones escalonadas por importancia.
 - Conciliaciones de cuentas y pruebas sobre el sistema informático.
 - Análisis de datos reales en comparación con datos presupuestados o previstos.
 - Realización periódica de controles físicos, por ejemplo inventarios de bienes.
 - El sistema de firmas bancarias utilizado por la entidad.
- **Seguimiento realizado de los controles:** La entidad auditada ha de tener una idea precisa de cómo ha funcionado su control interno en el periodo auditado y en tal sentido ha de disponer de documentos, que evidencien este funcionamiento, donde se concreten los efectos tanto globales como a nivel de áreas de los sistemas y expongan cómo se han cubierto en la práctica los riesgos de la entidad y cuáles son las medidas que se han tomado o se van a tomar para reducirlos a límites razonables en el futuro.

Como resumen de lo anterior podemos considerar que para prevenir y solucionar incorrecciones materiales por fraudes o errores tenemos dos grandes instrumentos de control:

- Un control general o global de toda la entidad el cual está centrado en prevenir y, en su caso, en corregir los errores y fraudes detectados (en el anexo II se detallan a título orientativo los ítems que pueden incrementar el riesgo en una entidad). Este control conviene que lo evalúe el miembro del equipo de auditoría más experimentado.
- Un control sobre cuentas específicas que está más enfocado en riesgos sobre operaciones o transacciones en particular y diseñados para prevenir y corregir incorrecciones en áreas. Este control puede ser evaluado por personal con menos experiencia.

Por otra parte, la evaluación del control interno se estructura, a efectos didácticos, en dos fases, aunque no tienen por qué tener una diferenciación operativa marcada, estas suelen ser:

- Evaluación del diseño, en la que se trata de ver si la estructura teórica que nos presenta la entidad auditada o la que obtiene el propio auditor de la información acopiada sobre el tema es razonable para cubrir los riesgos. La mejor situación sería aquella en la cual,



la entidad auditada tuviera un diseño claro y consolidado de su control interno, y el auditor procediera a su supervisión. Pero lo frecuente será la tenencia de rutinas fragmentarias y no cohesionadas, sobre las cuales el auditor tendrá que hacer trabajo y dar recomendaciones.

- Evaluación del funcionamiento, en la cual se revisan, en su caso, los problemas de funcionamiento que nos presenta la entidad auditada o los resultados obtenidos de las pruebas realizadas por el auditor de cuentas. Es evidente que también sería ideal que la entidad auditada hiciera este tipo de ejercicios como un índice más de su acervo operativo.

2.4. Evaluación del control interno en algunas áreas relevantes de la auditoría

Con carácter general, la metodología para recoger información y poder evaluar el control interno mediante las pruebas indicadas, se suele centrar en tres formas:

- **Cuestionarios**, los cuales estarán diseñados para incluir los comentarios y observaciones que sea pertinentes, y aun cuando se puedan emplear preguntas que se podrían considerar estándar, también han de presentarse cuestiones específicas de la entidad auditada. Tiene la ventaja de su fácil cumplimentación y la desventaja de que puede llegar a perderse la idea global de los procesos. Además conviene evitar las preguntas teledirigidas que se autorrespondan.
- **Descripción de procedimientos**, consisten en una extensa o esquemática narración de los sistemas existentes con una conclusión final sobre todos y cada uno de ellos. Tiene la ventaja de que se acopia mucha información sobre la que se puede volver y reflexionar y la desventaja de que puede perderse la idea de contexto general.
- **Diagramas de flujos o flujogramas**, se trata de una elaboración más gráfica de los procesos que no excluye las explicaciones textuales muy sintéticas, limitadas a asuntos que sea imprescindibles para la comprensión. Tiene la ventaja de otorgar una idea resumida y global de los procesos pero se atesora menos información.

Quizá la metodología indicada no excluye ninguna forma de organizar la información, y puede ser aplicada, una u otra, en función de las necesidades y el proceso en que se esté. Por ejemplo, si se trata de un área de tesorería, un flujograma puede ser muy adecuado, en áreas específicas quizá sea interesante plantearse una descripción de procedimientos. También pueden plantearse los cuestionarios como forma de recoger información y con ella realizar otras elaboraciones.

Evidentemente, si la entidad dispone de una metodología previa de trabajo con la que ha elaborado su mapa o relación de riesgos, ha descrito su control interno y ha evidenciado su funcionamiento, puede ser eficiente que el auditor también la emplee en la evaluación del control interno. Es decir que haya correspondencia entre la metodología empleada por la entidad auditada y por el auditor, pero no es obligatoria.

Sin perjuicio de lo indicado, puede ser razonable que abogue por coherencia con la forma de obtención de información del control interno que se haya, en su caso, planteado en auditorías de procedimientos o de gestión previas, cuyos informes han de ser de obligado análisis.

2.4.1. Control interno Global o General

Esta área abarca un conjunto de procesos y estructuras que afectan horizontalmente a toda la



entidad auditada (Véase Anexo II páginas 400-428 del Manual de auditoría financiera de la IGAE antes citado en el cual constan una serie de preguntas estándar, que hacen referencia a un conjunto de documentos, para la configuración de los cuestionarios). En la evaluación de esta área se incluyen, en síntesis, asuntos, tales como:

- Existencia de mapa o relación de riesgos, descripción escrita y contrastada de un procedimiento de control interno implementado por la entidad con sus correspondientes informes de seguimiento.
- Existencia de códigos de ética en la entidad y la difusión entre su personal.
- Procedimientos de selección y formación del personal
- Sistema informático y sus prestaciones.
- Control físico de activos y las medidas para evitar su pérdida, mitigarla o compensarla en caso de siniestro.
- Existencia de departamentos de auditoría interna o de asuntos legales o de cumplimiento con mayor o menor grado de dedicación en función de la dimensión de la entidad.
- Sistema contable, presupuestario, y en general regulatorio que se le aplica y su grado de cumplimiento general.

Como resultado de esta evaluación se dejará evidencia del proceso global y de sus puntos clave, así como una conclusión previa sobre el sistema global.

En las guías de la IGAE indicadas en el apartado anterior de esta nota, se describen procesos generales en relación con el sistema contable y los riesgos (páginas 11 a 13) apartado 5 (letras a) a g)) y apartado 6.

En definitiva, se trata de evaluar de forma global los riesgos existentes y los elementos y componentes del control interno con carácter previo a entrar en las áreas de trabajo que se consideren relevantes.

A título de ejemplo, en el **Anexo III** se desarrollan tres áreas frecuentes en nuestras organizaciones: activo inmovilizado material, pasivo corriente, acreedores y compras y gastos y activos corrientes, ingresos y tasas. En ellos se contienen unos criterios generales para abordarlas, sin perjuicio de que para cada auditoría hay que partir del conocimiento preciso y profundo de la entidad auditada.

En el **Anexo IV**, se incluyen determinadas consideraciones a tener en cuenta en la evaluación del control interno en entornos informatizados

2.4.2. Control interno en el cumplimiento de la legalidad

En relación con este tema se recomienda revisar el apartado 3 de la Nota técnica de la ONA de 23 de abril de 2014 sobre incumplimientos de la legalidad en la auditoría de cuentas anuales que en síntesis precisa:

- La especial atención que ha de prestar el auditor público en la vigilancia del cumplimiento de la legalidad.
- Se ha de diseñar la auditoría con el objetivo de que se detecten las irregularidades con materialidad suficiente, aun cuando hay trabajos específicos de revisión que pueden tener este objetivo.
- Planteamiento de manifestaciones escritas a la entidad donde se declare el cumplimiento de la legalidad, bien sea mediante la carta de manifestaciones de la dirección o de forma específica.



- Necesidad de diseñar pruebas de auditoría para verificar el cumplimiento de la regulación de efecto directo y pruebas que ayuden a identificar posibles incumplimientos indirectos.
- Para aquellos riesgos que tienen efecto directo, se ha de partir del análisis del RIM (según detalle del apartado 3.2.1 de la citada nota sobre incumplimientos), distinguiendo los procedimientos aplicables para la obtención de evidencia en los incumplimientos indirectos que puedan ser materiales.
- Para mitigar el riesgo de incumplimientos, el auditor público ha de adquirir un conocimiento del marco legal aplicable y del modo que la entidad cumple con él.
- Poner especial énfasis en el seguimiento de aquellos casos de incumplimiento que sean conocidos (véase **Anexo V** sobre posibles indicios de incumplimientos de la legalidad).

3. TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE LA ACTIVIDADES DE PLANIFICACIÓN Y DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

Puesto que se trata de actividades previas a la realización del trabajo de auditoría, normalmente no tendrán efecto en el informe de auditoría, sin embargo su correcta realización será importante a efectos de soportar la evidencia que pueda ser determinante en la configuración de una salvedad o de cualquier otro contenido del informe de auditoría.

Un ejemplo de esto podría ser la inclusión de estas actividades, en la parte que corresponda, como base para emitir una salvedad por limitación al control interno. Para llegar a este punto se precisa una buena descripción, valoración y documentación del control interno y de los defectos que impiden mitigar los riesgos, en el plano de su diseño, sin perjuicio de que este hecho haya de ser corroborado con pruebas.

4. CONCLUSIONES

1. Es preciso realizar en cada una de las auditorías efectuadas, al inicio de estas, sin perjuicio de que se pueden variar en el transcurso del trabajo, la planificación correspondiente. En ella se incluyen aspectos generales y operativos referidos al auditor y a la entidad auditada, analizando su magnitud y tendencia financiera, el cálculo de la materialidad y el alcance de las muestras que han de ser tomadas. Aunque han de ejecutarse todos los ejercicios, la planificación de una auditoría no recurrente es más intensa y extensa que la de una auditoría periódica.
2. Operativamente dentro de la planificación se encuadra la evaluación del control interno y la determinación de riesgos. Partiendo de una relación o mapa de riesgos de la entidad auditada y de la exposición del diseño y el funcionamiento del control interno realizado por la propia entidad auditada como método de trabajo habitual para ella, el auditor hará su propia evaluación tanto del diseño como del funcionamiento, mediante las pruebas procedimentales. Con todas estas herramientas, el auditor concluirá sobre el grado de confianza en el control interno (tradicionalmente se valora el control interno como bajo, medio y alto), cuanto mayor confianza en el control interno se deposite (y por tanto haya menos riesgos libres que exceden el control), más adecuado será el enfoque procedimental (pruebas menos amplias y con mayor énfasis en verificar controles, muy apropiadas en áreas en las que hay muchas operaciones de cuantías no muy elevadas) y, a sensu contrario, mediante pruebas sustantivas cuando los controles no sean fiables (pruebas más amplias, muy apropiadas en áreas con pocas operaciones, pero muy cuantiosas).



3. La forma que el auditor tiene para obtener información se puede basar en la confección de cuestionarios, de descripciones de procedimientos o de diagramas de flujos.
4. La coherencia entre los resultados de la planificación, la evaluación del control interno y la ejecución de trabajo se instrumentan en función de los RIM, en la medida en que estos sean más elevados, el trabajo tiene que tener mayores alcances, y viceversa.

Madrid, 14 de noviembre de 2016

Jesús del Barco Fernández-Molina

Director de la Oficina Nacional de Auditoría



ANEXO I

ESTRUCTURA DEL MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

ÍNDICE

I.- ASPECTOS GENERALES

- I.1. Competencia, Normas de auditoría y regulación de la auditoría de cuentas
- I.2. Naturaleza, alcance y equipo de trabajo
- I.3 Obligaciones del auditado
- I.4 Obligaciones del auditor *(en este apartado se hará constar las relaciones establecidas con otros auditores relacionados, tanto públicos como privados)*
- I.5 Informes a emitir y calendario *(cronograma)*

NOTA: En este apartado se recogen los detalles derivados de la realización de la auditoría y está centrado en las obligaciones del auditor y en las obligaciones del auditado en relación con el desempeño del trabajo.

II. CARACTERÍSTICAS DE LA ENTIDAD: SU ACTIVIDAD Y ENTORNO

- II.1. Descripción de la entidad: creación y desarrollo *(regulación de creación y desarrollo, objetivos generales, etc.)*
- II.2. Organización administrativa y operativa *(dependencia, organigrama, líneas de responsabilidad, estructura territorial, etc.)*
- II.3. Características específicas más relevantes *(aquellas peculiaridades de la organización, incluyendo sus proyectos, acuerdos, convenios, etc., más relevantes)*
- II.4. Legislación aplicable: tanto específica financiera *(contable específica, de gestión presupuestaria, etc.)* como transversal *(legislación de contratación, de personal, subvenciones, fiscal, medioambiental etc.)*

NOTA: En este epígrafe se incluyen aspectos referidos al desempeño del objeto social para el que fue creado el organismo y sus actuaciones concretas más importantes en el periodo auditado. No es relevante la diferenciación entre legislación específica o transversal y en algunos casos no será fácil hacer esta clasificación; sin embargo, sí es importante situar a nivel de riesgo para la imagen fiel los incumplimientos de la legalidad, en tal sentido habrá que tener en cuenta la Nota Técnica de la ONA de 23-4-2014 sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad, siguiendo esta nota en el anexo V se incluyen ejemplos de incumplimientos

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN PRELIMINAR DE LAS GRANDES MAGNITUDES CONTABLES

- III.1 Estados financieros comparativos: magnitudes de evolución temporal *(tres o cuatro ejercicios)* y sectorial *(en caso de que exista y sea comparable)*.
- III.2. Epígrafes significativos: características y políticas contables más relevantes *(se trata de tener una síntesis de la información financiera que afecta a las operaciones y saldos más relevantes y su soporte en los principios y normas contables)*



III.3. Especificación de aquellos criterios o procedimientos contables de más riesgo (*se incluirían aquellas transacciones u operaciones más singulares, más nuevas o sobre las que se duda cuál es la mejor forma de contabilizarlas o informarlas*)

Nota: La información contenida en este punto está centrada en la que emite el organismo o la entidad auditada y en su análisis temporal y, en su caso, sectorial. De ella han de extraerse conclusiones sobre su singularidad y explicaciones de las variaciones más relevantes de las magnitudes.

IV. AMBIENTE DE CONTROL INTERNO (véase apartados 2.1 b) y 2.3 de esta Nota)

IV.1 Componentes del control: descripción general (*de qué controles generales se disponen para cumplir los objetivos estratégicos, los derivados del marco contable y presupuestario y los de la legalidad administrativa*)

IV.2. Entorno de control: Integridad y valores éticos de la *organización* (*normas de ética que le aplican, generales o específicas y cómo están interiorizadas por el personal a cargo de la entidad y sus altos cargos*)

IV.3. Proceso de valoración del riesgo por la entidad: Asignación de responsabilidades y niveles de autoridad (*descripción del mapa o relación de riesgos de la entidad, forma de mitigar el riesgo con el control interno e informe anual sobre el resultado del funcionamiento del sistema de control interno*)

IV.4. Actividades de control: Herramientas de control interno disponibles, procesos y sistemas, medios humanos (*sistema informativo contable y de gestión, etc.*)

IV.5. Seguimientos de los controles: Estructura y competencia en las responsabilidades (*configuración orgánica y actividades de seguimiento, informes, medidas tomadas, procesos corregidos, etc.*)

V.- EVALUACIÓN DE RIESGOS Y DEL CONTROL INTERNO, IMPORTANCIA RELATIVA y PROGRAMACIÓN (Véase apartado 2.4)

V.1. Evaluación del control interno, del riesgo global y por áreas: riesgos cuantitativos y cualitativos. Riesgo de fraude.

NOTA: Este apartado resulta muy relevante y su desarrollo sería acorde con lo indicado en el apartado III.2.4, en síntesis tiene como “input” la información obtenida de completar el apartado anterior. La conclusión de este apartado conllevará la fijación de un conjunto de riesgos de carácter general y su distribución por áreas.

V.2. Determinación de la materialidad

Nota: De acuerdo con la Norma Técnica de Importancia Relativa de la IGAE y la guía de materialidad.

V.3. Alcance de las muestras

Nota: De acuerdo con la metodología habitual de trabajo

V. 4. Programas de trabajo por áreas

Nota: De acuerdo con la metodología habitual de trabajo

V. 5 Estimación de tiempos y determinación áreas

VI CONCLUSIONES



NOTAS GENERALES AL MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO:

- 1) La estructura del índice es meramente indicativa, y dependerá de la magnitud y complejidad de la entidad auditada; sin embargo, los contenidos de materias en él recogidos constituyen información estándar en una auditoría de cuentas, por tanto la falta de alguno de ellos (bien por no estar incluidos en este documento de planificación o bien por no constar en otro documento integrante de la auditoría) habrá de ser explicada convenientemente en los papeles de trabajo.
- 2) Los textos que se exponen entre paréntesis y en cursiva en algunos de los epígrafes son meros ejemplos orientadores de posibles contenidos, incluidos como recordatorio.



ANEXO II

HECHOS QUE PUEDEN INDICAR LA EXISTENCIA DE RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL (RIM)

- 1- Con respecto a las operaciones realizadas en el curso de actividad, serán más arriesgadas las operaciones hechas en países inestables, en mercados volátiles (ejemplo, mercados de futuros), sujetas a regulaciones complejas (por ejemplo la contratación administrativa en relación con dichos países) operaciones precipitadas o urgentes.
- 2- Restricciones crediticias realizadas de forma previa o de forma concomitante con la ejecución de presupuestos, y en concreto la existencia de operaciones que excedan las contempladas presupuestariamente.
- 3- Cambios regulatorios o de configuración sectorial que sean profundos y recurrentes.
- 4- Realización de nuevas actividades con regulación organizativa y operativa nueva.
- 5- Variación de tamaño de la entidad auditada sobre todo por crecimiento rápido o reestructuración cercana.
- 6- Existencia de activos valiosos que sean prescindibles en la actividad, difíciles de dar un valor estimativo.
- 7- Falta de personal especializado y entrenado en áreas de contabilidad y financiación o salida del personal clave de mayor nivel.
- 8- Implantación de un nuevo sistema informático, sobre todo si está relacionado con la información financiera.
- 9- Existencia de inspecciones, revisiones o procesos judiciales en la entidad auditada o a sus máximos representantes.
- 10- Existencia de incorrecciones anteriores permanentes que no se solucionan o que se asumen de forma sistemática como inalterables.
- 11- Existencia de un número elevado o relativamente elevado de transacciones no rutinarias o infrecuentes o no sistemáticas cerca del cierre del ejercicio. En general se ha de estar atento a los apuntes manuales o fuera del procedimiento habitual en tiempo y método.
- 12- Decisiones tomadas directamente por la Dirección sobre determinados activos, obviando los sistemas y los procesos.
- 13- Existencia de planes de contabilidad nuevos o nuevos pronunciamientos contables que de forma general o específica afecten a la entidad auditada.
- 14- Activos de control o medición complejos cuya actividad deba ser realizada con cierta frecuencia.
- 15- Hechos o transacciones que impliquen una incertidumbre significativa.
- 16- Litigios y pasivos pendientes.



ANEXO III

DESCRIPCIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DE DETERMINADAS ÁREAS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Las cuestiones expuestas en estos apartados se plantean de forma general y no tienen como objetivo la elaboración de cuestionarios aplicables a los responsables de la entidad auditada (una prueba de **indagación**), sino que se pretende hacer hincapié en las líneas generales del control interno aplicado a las áreas más frecuentes. Para la elaboración de cuestionarios y en general para tomar información de los procesos relevantes es conveniente efectuar preguntas más concretas a los interlocutores más directamente relacionados con la actividad que se trata de describir.

1. Área de inmovilizado Material

En algunas de nuestras organizaciones tiene una cierta importancia desde el punto de vista operativo, este es el caso de las Confederaciones Hidrográficas o las Autoridades Portuarias Puertos entre otros.

- ¿Existe un departamento o hay determinados trabajadores que orientan su actividad en relación con este tipo de activos? Describir y archivar en el Archivo Permanente la estructura orgánica y de responsabilidades del personal de la entidad auditada en relación con las decisiones, capacidad de gestión (control físico, mantenimiento, etc.) y de reporte contable y financiero.
- ¿Qué control se ha establecido sobre la propiedad de estos activos y, en su caso, el riesgo que puedan producir? Describir y archivar la documentación soporte de carácter jurídico y tributario o aquella que sea evidenciadora de la propiedad de la entidad auditada.
- ¿Cómo está estructurado el sistema contable y el control interno y que informes aporta? Descripción del sistema de información contable aplicado, evidenciando cuál es el grado de desagregación de la información sobre estos activos, así como la forma y el tipo de informes que se pueden obtener de las aplicaciones informáticas.
- ¿Existe un Plan de inversión y desinversión? Archivar el plan vigente y describir el grado de realización detallando cual es el proceso de inversión y desinversión.
- ¿Cuál es el proceso general para la adquisición, construcción y baja de estos activos? Detallar mediando la metodología que se considere oportuna (véase apartado 2.4 de esta nota) todo el proceso desde el inicio hasta su finalización y archivar en archivos de áreas.
- ¿Hay un control de inventarios y normas de inventario, qué características tiene? ¿Se hace inventarios periódicos, quién los hace y quién los revisa? Describir y archivar documentando con los diferentes soportes.

Como resultado del análisis deberá dejarse evidencia de un proceso detallado para el área, con la metodología que se considere más conveniente en las circunstancias y una conclusión previa sobre el control interno.

2.- Acreedores, Compras y Gastos

- ¿Existe un departamento, núcleo organizativo o personal específico en esta área?



Describir cuáles son sus responsabilidades orgánicas, de gestión y de decisión. En particular resulta indicativa la división entre las fases de aprobación, ejecución del gasto y pago.

- ¿Está descrito y documentado el proceso de generación de cuentas en esta área? Describir cuáles son las fases, rutinas y controles desde que se siente la necesidad de realizar una transacción hasta que se concluye. En el caso de que estén implicadas operaciones presupuestarias, también será conveniente describirlas y situarlas en la legislación vigente y en su correcto cumplimiento.
- ¿Qué sistema contable está disponible para el control de estas transacciones y qué división de funciones existen? Describir los informes generados por el sistema contable y cómo se documentan los diferentes pasos. Es importante en este punto comprobar la integración y coordinación del sistema contable y detectar, de ser el caso, si existen bases de datos de carácter extracontable y si son necesarios cuadros entre diferentes fuentes de información.

Nota: considerando que las operaciones generadores de estas transacciones y pasivos, están frecuentemente sujetas al sistema de contratación pública, resulta conveniente indagar ante la entidad auditada qué método e información tienen para asegurarse del cumplimiento regulatorio y en particular si tienen detectados los posibles puntos clave para evitar los incumplimientos.

3.- Deudores, ingresos, tasas y ventas

- ¿Existe un departamento, núcleo organizativo o personal específico en esta área? Describir cuáles son sus responsabilidades orgánicas, de gestión y de decisión. En particular resulta indicativa la división entre las fases de aprobación, cómputo del ingreso y cobro.
- ¿Está bien descrito y documentado el proceso de generación de las cuentas de esta área? En el caso de que estén implicadas operaciones generadoras de ingresos por tasas u otros tributos resulta necesario una descripción detallada sobre cómo se cumplen con las prescripciones legales aplicables.
- ¿Qué sistema contable está disponible para el control de estas transacciones y qué división de funciones existen? Describir los informes generados por el sistema contable y cómo se documentan los diferentes pasos. Es importante en este punto comprobar la integración y coordinación del sistema contable y detectar, de ser el caso, si existen bases de datos de carácter extracontable y si son necesarios cuadros entre diferentes fuentes de información.

Nota: considerando que las operaciones generadores de estas transacciones y activos, están frecuentemente sujetas al sistema de facturación o de tasas muy regulado, resulta conveniente indagar ante la entidad auditada qué método e información tienen para asegurarse del cumplimiento regulatorio y en particular si tienen detectados los posibles puntos clave para evitar los incumplimientos.



ANEXO IV EL CONTROL INTERNO EN ENTORNOS INFORMATIZADOS

En entornos informatizados ha de evaluarse cómo el entorno informatizado afecta a la auditoría. El objetivo global y alcance de la auditoría no cambian, pero el entorno informatizado afecta a los sistemas contable y de control interno de la entidad y, por tanto, a los procedimientos del auditor en el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno, el análisis de riesgo inherente y de control y el diseño de las pruebas de auditoría

El auditor debe entender suficientemente los sistemas contable y de control interno afectados por el entorno informatizado, para considerar el efecto de la informatización en la evaluación de riesgo global y a nivel de saldos y tipo de transacciones y diseñar pruebas de control y sustantivas adecuadas.

Al planificar las áreas afectadas por el entorno informatizado debe alcanzar una adecuada comprensión de:

- La importancia y complejidad de las actividades informatizadas:
 - Si el volumen de transacciones es grande, puede ser difícil para los usuarios identificar y corregir errores de proceso.
 - El ordenador genera automáticamente transacciones significativas o anotaciones directas en otras aplicaciones.
 - El ordenador hace cálculos complicados de información financiera y genera transacciones significativas que son (o no) validadas independientemente.
 - Se intercambian electrónicamente transacciones con otras organizaciones sin validación manual.
- El grado de centralización del proceso informático puede afectar a la segregación de funciones
- La disponibilidad de datos para ser usados por la auditoría: las bases de datos grandes suelen mantenerse cortos período de tiempo. La posibilidad de usar técnicas de auditoría asistida por ordenador puede aumentar la eficiencia de los procedimientos de auditoría y a veces trabajar sobre el total de la población de saldos o transacciones, en vez de sobre muestras, sin gran coste. Pero quizá haya que anticipar pruebas (antes que hayan eliminado información) o pedir que conserven determinados ficheros.

Riesgos y características (ventajas y desventajas) del control interno en entorno informatizado:

- Ausencia de rastro de transacciones: algunos sistemas mantienen el rastro completo de una transacción solo un tiempo muy corto y legible solo a través de medios informáticos. Por tanto pueden ser difíciles de detectar manualmente los errores que tenga el programa
- El ordenador procesa uniformemente transacciones similares, eliminando los errores administrativos de los procesos manuales. Por el contrario los errores de programación u otros darán lugar a que todas las transacciones procesadas bajo las mismas condiciones arrastren dichos errores.
- Falta de segregación de funciones que existirían en los sistemas manuales (una persona con acceso a los programas, procesos y datos podría realizar funciones incompatibles)
- Posibles errores e irregularidades: los errores humanos en el desarrollo de los sistemas informatizados pueden ser mayores que en los manuales al requerir una gran minuciosidad. La posibilidad de que personas no autorizadas accedan a datos o los



alteren sin rastro aparente puede ser mayor en un sistema informático que en uno manual. Al disminuir la participación humana en las transacciones procesadas automáticamente, se puede reducir la posibilidad de detectar errores o irregularidades. Los errores de diseño pueden estar ocultos largos períodos de tiempo.

- En cambio, los sistemas informáticos pueden ofrecer a la dirección una variedad de herramientas analíticas que pueden usarse para revisar y supervisar las operaciones. Estos controles adicionales pueden mejorar la estructura global del control interno.
- El auditor tiene la posibilidad de utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador procesando y analizando grandes cantidades de datos.

Los riesgos y controles que derivan de estas características de los sistemas informáticos tienen un impacto potencial en la evaluación del riesgo por el auditor y en la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría.



ANEXO V INDICIOS DE POSIBLES INCUMPLIMIENTOS DE LA LEGALIDAD

(Obtenido del apartado 3.4.1 de Nota Técnica de la ONA de 23-4-2014 sobre incumplimientos legales)

- 1.- Existencia de investigaciones por parte de órganos reguladores
- 2.- Imposición de multa o sanciones
- 3.- Pagos no especificados por préstamos concedidos a partes vinculadas, empleados u otros relacionados.
- 4.- Comisiones por ventas u honorarios de intermediación excesivos en relación con los pagados habitualmente.
- 5.- Realización de compras a precios distintos de los de mercado.
- 6.- Pagos inusuales en efectivo
- 7.- Operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales.
- 8.- Pagos por bienes y servicios en países distintos de los de origen de los bienes adquiridos o pagos realizados a personas distintas de aquellas a quienes se han adquirido los bienes.
- 9.- Pagos sin la documentación adecuada
- 10.- Deficiente sistema de información contable o de difícil acceso para el auditor, el cual resulta ser controlado por una sola persona o por muy pocas, a través de las cuales pasan siempre las peticiones de información solicitadas por el auditor
- 11.- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente, sobre todo si se producen con cierta periodicidad.
- 12.- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación, tomando la información disponible con cautela.
- 13.- Procedimientos judiciales abiertos en relación con la actividad de la organización, bien contra la propia organización o contra los empleados o directivos de esta
- 14.- Indicios de incumplimientos o incumplimientos detectados