

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: El Riesgo En La Auditoria De Cuentas: Estudio En Empresas Del Sector Público.

Autoría: Jessica M. Bermúdez Ramírez

Tutoría: Ferrán Rodríguez García

Departamento: Departamento De Empresa

Curso académico: 2017-2018



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN

El presente trabajo pretende identificar cuáles son los principales riesgos a los que se puede enfrentar un auditor al realizar una fiscalización de cuentas anuales. Estará basado en la recopilación, comprensión y adopción de las diversas teorías y leyes existentes para la medición de riesgos en el ámbito de la auditoría, y ver cómo estas afectan a las diversas áreas de una empresa. La investigación abarca los aspectos más relevantes relacionados con la medición, control y gestión de los riesgos.

La administración de riesgos en un marco amplio implica que las estrategias, procesos, personas, tecnología y conocimiento estén alineados para manejar toda la incertidumbre a la que una organización se enfrenta. La medición y control de riesgos parte del principio de que en toda actividad existe un riesgo, pero dicho riesgo puede ser controlado, diversificado, cubierto y trasladado.

Implementar una estrategia de medición y control de riesgos es un proceso que requiere la integración de diversos elementos como son capital humano capacitado, experiencia, conocimiento del negocio, destreza financiera y capital tecnológico; de acuerdo al tamaño de la empresa y sin ignorar la relación coste – beneficio que debe estar presente en todas las operaciones de la empresa.

PALABRAS CLAVE: Auditoría, Control y medición de riesgos, Estrategia, Estados financieros, empresa pública.

ABSTRACT

This Final Master Degree Project aims to identify the main risks that the Auditor might face when conducting an audit of annual accounts. It focuses on understanding, collecting, and adopting the various theories and existing laws for risk measurements in the auditing sphere, as well as analyzes how they may affect different departments in various companies. The research also encompasses the most important aspects regarding control and management of risks.

Handling risks in a broader framework implies that the strategies, processes, people, technology, and knowledge are perfectly aligned in order to manage the uncertainty that an organization faces. The measurement and control of risks is based on the principle that there is risk for every activity, but risk might be controlled, diversified, covered, and moved.

Implementing a strategy of measurement and control of risk is a process that requires integration of several elements, such as capable human capital, experience, business knowledge, financial ability, and technological capital, according to company size and without ignoring the cost-benefit relationship that can be applied in each company's operation.

MAIN WORDS: Audit, Control and measurement of risks, Strategy, Annual accounts, Public companies.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. Justificación y enfoque del trabajo	5
1.2. Objetivos del trabajo	6
2. CONCEPTO DE RIESGO	7
2.1. Definición de riesgo	7
2.2. El modelo del riesgo en auditoría	7
2.2.1. Riesgos latentes en la auditoría	7
2.2.1.1. Riesgo por fraude	8
2.2.1.1.1. Formas de detectar el fraude	8
2.2.1.1.2. Riesgo por error o irregularidad.....	8
2.2.1.1.3. Afirmaciones falsas relevantes para el auditor.....	8
2.2.1.1.3.1. Afirmaciones falsas derivadas de información contable fraudulenta	9
2.2.1.1.3.2. Afirmaciones falsas derivadas de la malversación de activos	9
2.3. Tipos de riesgos en las fases de la auditoría	10
2.3.1. Riesgo inherente.....	10
2.3.1.1. Factores que determinan el riesgo inherente:.....	10
2.3.2. Riesgo de control.....	10
2.3.2.1. Factores que determinan el riesgo de control	10
2.3.3. Riesgo de detección	10
2.3.3.1. Factores que determinan el riesgo de detección:	10
2.4. Evaluación y medición del riesgo en auditoría	11
2.5. Escepticismo profesional	11
2.6. Establecimiento de límites de aceptación de riesgos.	11
2.6.1. Errores inmatrimales	12
2.6.2. Errores materiales	12
2.6.2.1. Materialidad en la fase de planificación	12
2.6.2.2. Materialidad en la fase de ejecución	13
2.6.2.3. Materialidad en los informes.....	13
2.7. Riesgos significativos.....	13
2.7.1. Respuesta a los riesgos significativos.....	14
2.8. Comunicación a la entidad de los riesgos detectados	15
2.8.1. Evaluación de los errores no corregidos	15
2.9. Hechos posteriores	15
2.9.1. Tipos de hechos posteriores.	16

2.9.2.	Momentos en que se aplican Hechos posteriores:	16
3.	<i>El control interno</i>	17
3.1.	Evaluación del sistema de control interno	17
3.1.1.	Identificación de los riesgos relevantes para la auditoría	18
3.1.2.	Evaluación y documentación del control interno relevante	18
3.1.3.	Valoración del diseño y de la implementación del control interno	19
3.2.	Valoración de los riesgos de incorrección material	19
3.2.1.	A nivel de estados financieros	20
3.2.2.	A nivel de afirmaciones	20
3.3.	Respuesta a los riesgos	21
4.	<i>Los nuevos informes de auditoría</i>	22
4.1.1.	Cuestiones clave en auditoría	22
4.1.2.	Empresa en funcionamiento	23
4.1.3.	Párrafos de énfasis y párrafo de otras cuestiones	23
4.1.3.1.	Párrafo de énfasis	23
4.1.3.2.	Párrafo de otras cuestiones	24
5.	<i>Riesgos de auditoría más frecuentes en empresas del sector público</i>	25
5.1.	El control en el sector publico	25
5.2.	Normativa aplicable a las empresas públicas	25
5.3.	El control externo: Auditoría externa	26
5.3.1.	Auditoría de regularidad	27
5.3.1.1.	Auditoría financiera	28
5.3.1.2.	Auditoría de cumplimiento de normativa:	28
5.3.2.	Auditoría operativa	28
5.3.2.1.	Auditoría de economía y eficiencia:	28
5.3.2.2.	Auditoría de programas:	28
5.3.2.3.	Auditoría de sistemas y procedimientos:	28
5.4.	El riesgo en las auditorías del sector público	29
5.4.1.	Principios y normas relativas al informe, de acuerdo con los Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP)	29
5.4.2.	Especificidades del tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal	30
5.4.2.1.	Revisión del cumplimiento legal	30
5.4.2.2.	Cumplimiento de la legalidad y su control	30
5.4.2.3.	Alcance suficiente	31
5.4.2.4.	Detección de situaciones irregulares	31
5.4.3.	Análisis de las empresas objeto de estudio	31

5.4.4.	Riesgos detectados	32
5.4.5.	Análisis de los riesgos detectados	33
5.4.5.1.	Riesgo relacionado con la ley de contratación	33
5.4.5.2.	Riesgo relacionado con la ley de subvenciones	35
5.4.5.3.	Riesgo relacionado con las subvenciones concedidas	36
5.4.5.4.	Riesgo de periodificación de las pagas extras	36
5.4.6.	Procedimientos para mitigar los riesgos detectados	37
5.4.6.1.	Aspectos generales	37
5.4.6.2.	Pruebas de controles internos o de cumplimiento	37
5.4.6.3.	Pruebas sustantivas	38
6.	Conclusiones	40
7.	Bibliografía	42
7.1.	Informes y manuales	42
7.2.	Bibliografía web	43
8.	Anexos	45
8.1.	Matrices de riesgo	45
8.2.	Resumen Ley de contratación	58
8.3.	Ejemplo verificación: Pruebas de cumplimiento	58
8.3.1.	Contrato mayor	63
8.3.2.	Contrato menor	67
8.4.	Circuito de control interno	68

1. INTRODUCCIÓN

El concepto de riesgo asocia un conjunto de factores y tareas encaminadas a obtener una adecuada medición, evaluación y control del mismo, de creación de modelos y de una cultura objetiva que permita segmentar y dirigir los esfuerzos hacia los sectores de mayor volatilidad en la empresa.

El análisis de riesgo es un proceso que se interrelaciona entre los niveles jerárquicos en la organización. Se requieren políticas claras, pero también entendimiento de las operaciones que se realizan dentro de la compañía. La administración de riesgo está asociada a todas las funciones de la organización, no es un problema único de una sola área, es un problema general que se controla de forma centralizada, pero se maneja por áreas de responsabilidad.

Un entendimiento cabal del riesgo permite que la compañía pueda estar en condiciones de planear adecuadamente la forma de anticiparse a posibles resultados adversos y sus consecuencias y, de este modo, estar mejor preparados para enfrentar la incertidumbre futura sobre variables que puedan afectar sus resultados esto, a su vez, le permite ofrecer mejores aspectos cualitativos o cuantitativos que a sus competidores.

En cuanto a la auditoría de cuentas de empresas del sector privado, es necesario establecer que *“el objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material”*.¹

Respecto a la auditoría del sector público hay que destacar, que sí, en el ámbito privado la fiscalización implica la revisión de los estados financieros de la entidad, en el público conlleva informar sobre la legalidad y la gestión de los servicios, en términos de eficacia, eficiencia y economía. De esta forma, hablar de auditoría pública o auditoría del sector público supone una serie de matices, principalmente en lo que se refiere a gestión y control interno, debidos a las particularidades propias de las entidades.

1.1. Justificación y enfoque del trabajo

En el contexto internacional, la auditoría externa está recibiendo un gran número de críticas debido a los continuos escándalos financieros producidos en las últimas décadas en muchos países y que han tenido un fuerte eco en los medios de comunicación llevando a cuestionarse seriamente el papel de la auditoría de los estados financieros.

La idea del presente trabajo aparece al realizar prácticas en una firma de auditoría, pudiendo conocer de primera mano cómo es el entorno en el que se desarrollan los encargos de auditorías de cuentas, su dinámica de trabajo y la forma de ejecución llevada a cabo en cada una de las diversas empresas auditadas. De aquí nace la curiosidad por profundizar en este sector, por saber cuáles son los riesgos principales que detectan los profesionales en cada nuevo trabajo, comprender qué aspectos se tienen que analizar para considerar un área de la

¹ *Objetivo general de la NIA-ES 315: “identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.*

empresa como área de riesgo y cómo influye esta decisión a la fase de ejecución del trabajo de auditoría.

Si por metodología se entiende el conjunto de métodos que se sigue en una investigación científica o en una exposición doctrinal y, por método, el procedimiento para alcanzar la verdad o enseñarla, ya sea por la vía analítica o sintética, este trabajo ha seguido un camino paralelo en lo que se refiere a las formas utilizadas para llegar a las conclusiones que se exponen con posterioridad. Y es así, porque introducirse en el mundo de la auditoría ha requerido una buena dosis de teoría y de trabajo de campo en el análisis de conceptos, de procesos, de sistemas, de hábitos y de resultados; pero lo es también porque el procedimiento seguido nos ha llevado, del estudio de las partes, al todo.

Así pues, este trabajo no está cimentado solo en un proceso de recopilación documental, sino en la recogida de diversos testimonios de profesionales del sector, que me han ayudado notablemente en la elaboración del presente trabajo.

1.2. Objetivos del trabajo

El objetivo general de este trabajo es analizar los diversos riesgos que se pueden detectar en cada una de las fases de un trabajo de auditoría.

Identificar y seleccionar los riesgos que tienen mayor incidencia en los resultados de la empresa y los factores asociados a los mismos, observando el principio de importancia relativa o materialidad. Una vez identificados los riesgos, se procede a su evaluación y medición, asociando a cada uno de ellos los componentes de los estados financieros que son vulnerables a dichos riesgos y que derivan en los resultados de la empresa.

Posterior a la identificación y medición de los riesgos financieros, es necesario establecer y controlar los límites de aceptación de los mismos, que van a ir de acorde al método de administración de riesgos seleccionados y que podrá ayudar a mitigar el riesgo, gestionarlo, o absorberlo, de acuerdo a las políticas establecidas en cada fase de auditoría.

También se analizará cómo influye el control interno de la empresa auditada en la estimación del riesgo, pudiéndose aplicar pruebas de cumplimiento para verificar su efectividad. Se examinará el proceso de auditoría y los diversos riesgos que se pueden encontrar en cada una de las fases de la misma: fase de planificación, ejecución y hechos posteriores.

Por último, veremos cuáles son los principales riesgos identificados en las empresas del sector público, para ello se ha obtenido documentación de cuatro empresas diferentes, en donde se podrán observar los riesgos detectados en las auditorías del ejercicio 2016 y los procesos y controles aplicados para mitigar dichos conflictos.

Se analizarán los aspectos más generales, que afectan a las auditorías de las empresas pertenecientes al ámbito público y que generan diferencias respecto a las del sector privado en cuanto al objeto, al aspecto legal, a la inclusión del análisis de la gestión, la estructura y profundidad del informe emitido o la organización del trabajo.

2. CONCEPTO DE RIESGO

2.1. Definición de riesgo

El riesgo se define en términos de probabilidad de que una variable se comporte de manera distinta a como inicialmente se había planeado y que esto implique que ocurra una desviación en cuanto a rendimientos futuros esperados o en relación con los resultados obtenidos en un periodo de tiempo. Sin embargo, el riesgo es parte inevitable en los procesos de toma de decisiones en general y en los procesos del día a día de una empresa.

Como resultado de lo antes comentado se puede decir que el riesgo se refiere a la "posibilidad de daño o fracaso" bajo determinadas circunstancias.

2.2. El modelo del riesgo en auditoría

Conflicto que asume el auditor al elaborar y/o comunicar mala información, en otras palabras, es el peligro que asume el profesional de equivocarse finalmente en su opinión sobre la información financiera y a su vez riesgo de que el usuario valore y utilice incorrectamente esta información.

El riesgo de auditoría se da por el efecto combinado del riesgo inherente, ocasionado por el tipo de ente que se audita; el riesgo de control derivado del control interno que se aplica; y por el riesgo de detección, es decir por la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor, no detecten errores y desviaciones que hayan escapado al control interno.

2.2.1. Riesgos latentes en la auditoría²

Al planear la auditoría, el auditor deberá evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueda producir en los estados financieros, y debería indagar ante la gerencia si existe fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos previamente.

No obstante ello y debido a las limitaciones inherentes de la auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas afirmaciones erróneas significativas de los estados contables, aun cuando la auditoría esté adecuadamente planificada y llevada a cabo conforme a las normas de auditoría.

El auditor que desarrolle una auditoría conforme a las NIAs obtiene una seguridad razonable de que los estados contables tomados en conjunto están libres de afirmaciones erróneas significativas, ya sean éstas causada por fraude o error. El auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que se detectarán las afirmaciones erróneas en los estados contables por factores tales como:

- el uso de criterio profesional,
- el uso de pruebas,
- utilización de técnicas de muestreo,

² NIA-ES 240: "responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude"

- las limitaciones del control interno,
- el hecho de que gran parte de la evidencia de auditoría disponible para el auditor es persuasiva antes que conclusiva.

2.2.1.1. Riesgo por fraude

Se considera como un engaño hacia un tercero, abuso de confianza, dolo, simulación, etc. El término "fraude" se refiere al acto intencional de la administración, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros, pudiendo implicar:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos.
- Supresión u omisión de los efectos de ciertas transacciones en los registros o documentos.
- Registro de transacciones sin sustancia o respaldo.
- Mala aplicación de políticas contables, etc.

2.2.1.1.1. Formas de detectar el fraude

- Observar, probar o revisar los riesgos específicos de control, identificar los más importantes y vigilar constantemente su adecuada administración.
- Simular operaciones.
- Revisar constantemente las conciliaciones de saldos con bancos, clientes, etc.
- Llevar a cabo pruebas de cumplimiento de la eficacia de los controles, entre otras.

2.2.1.2. Riesgo por error o irregularidad

Los errores, se consideran que se producen sin intención, mientras que las irregularidades se producen intencionalmente, esto es así porque es más difícil prevenir o detectar las irregularidades que los errores. Los errores pueden ser consecuencia de fallos matemáticos o administrativos en los registros contables, aplicación errónea de la diversa normativa o mal interpretación de los hechos existentes.

Las irregularidades en los estados financieros pueden ser el resultado de una mala interpretación u omisión deliberada de los efectos de hechos u operaciones u otros cambios intencionados en los registros contables básicos.

El auditor deberá considerar el efecto potencial sobre los estados financieros de dichos acontecimientos. Si el profesional cree que dicho fraude o error puede tener un efecto de importancia sobre las cuentas anuales, deberá desarrollar los procedimientos modificados o adicionales apropiados para intentar solventar estos acontecimientos.

2.2.1.3. Afirmaciones falsas relevantes para el auditor

Existen principalmente dos tipos de afirmaciones falsas relevantes para el auditor: las que derivan de información contable fraudulenta y las que provienen de malversación de activos.

2.2.1.3.1. *Afirmaciones falsas derivadas de información contable fraudulenta*

Supone afirmaciones erróneas intencionales que incluyen, omisiones de importes monetarios o información complementaria a los estados contables (notas) con el objeto de engañar a los usuarios de los estados contables de la información. Entre este tipo de afirmaciones podemos encontrar:

- Falsificación o alteración de la documentación contable.
- Registro de asientos o partidas contables ficticias.
- Omitir o adelantar información de transacciones, entre otras.

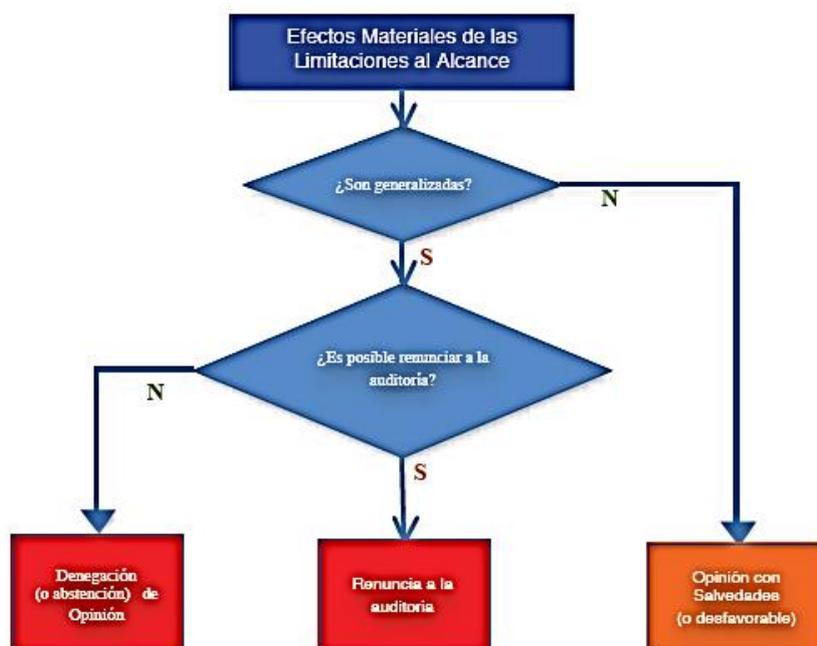
2.2.1.3.2. *Afirmaciones falsas derivadas de la malversación de activos*

Implica el robo de los activos de una entidad y suele ser perpetrado por empleados en cantidades relativamente pequeñas y montos irrelevantes, también puede involucrar a la gerencia que usualmente tienen más capacidad para disfrazar u ocultar las malversaciones en formas que son difíciles de detectar. Entre este tipo de afirmaciones podemos encontrar:

- Hacer que la empresa pague por bienes no recibidos.
- Utilización de los activos de la entidad para fines personales.
- Robo físico de los activos, etc.

Los informes contables fraudulentos pueden ser el resultado de presiones a la gerencia, de fuentes internas o externas a la entidad, para lograr un objetivo de resultados previsto (y quizás irrealista) particularmente cuando las consecuencias pueden ser negativas para la gerencia por no haber cumplido con las metas financieras.

Grafico 1: efectos de las limitaciones al alcance



Fuente: Elaborada por la ASF

2.3. Tipos de riesgos en las fases de la auditoría

Una vez evaluado el diseño de los controles internos se tiene que traducir las deficiencias encontradas en términos de riesgos de control y proceder a calificar el nivel de riesgo considerando el impacto que puede tener en la información que se genera o en la ocurrencia de errores o irregularidades en las operaciones que se realizan.

Existen tres categorías de riesgo de auditoría:

2.3.1. Riesgo inherente

Es la posible existencia de errores o irregularidades significativas. El riesgo inherente está fuera de control del auditor y difícilmente se puede eliminar porque es propio de la empresa. Lo más importante en las categorías de riesgo de auditoría es determinar los factores que producen el riesgo y que actúan en la determinación de su nivel.

2.3.1.1. Factores que determinan el riesgo inherente:

- La naturaleza del negocio; el tipo de operaciones y el riesgo propio de esas operaciones;
- La naturaleza de sus productos y volumen de transacciones.
- La situación económica y financiera de la empresa.
- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la gerencia y la calidad de los recursos que la empresa posee.

2.3.2. Riesgo de control

Es el riesgo que los sistemas de control estén incapacitados, para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna. Se encuentra fuera del control de los auditores, pero las recomendaciones van a ayudar a mejorar los niveles de riesgo en la medida en que se adopten tales consejos.

2.3.2.1. Factores que determinan el riesgo de control

- Estos factores están presentes en el sistema de información, contabilidad y control.
- La tarea de evaluación del riesgo se relaciona con el análisis de estos sistemas.
- La existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, al contrario, puntos fuertes de control serían factores que reducen el nivel de este riesgo.

2.3.3. Riesgo de detección

Es controlable por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y lleven a cabo los procedimientos de auditoría. Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables.

2.3.3.1. Factores que determinan el riesgo de detección:

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.

- La mala aplicación de procedimiento de auditoría, resulte éste eficaz o no.

2.4. Evaluación y medición del riesgo en auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso en el cual, a partir del análisis de la existencia de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso. El nivel de riesgo de auditoría suele medirse en cuatro grados posibles, estos son:

- Mínimo
- Medio
- Bajo
- Alto

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso totalmente específico y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso realizado por parte de un equipo de trabajo. Se trata de medir tres elementos y estos son:

- La significatividad del componente (saldos y transacciones).
- La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.
- Probabilidad de ocurrencia de errores e irregularidades obtenida del conocimiento de la entidad.

2.5. Escepticismo profesional

Es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de las evidencias de auditoría. El escepticismo profesional exige un constante cuestionamiento sobre si la información y la evidencia de auditoría obtenida sugieren que puede existir una afirmación errónea significativa derivada de fraude, error u omisión de información.

El auditor debe mantener esa actitud a lo largo de la auditoría, admitiendo la posibilidad de que existan afirmaciones erróneas derivadas de fraude independientemente de la experiencia del auditor en la entidad sobre la honestidad e integridad de la gerencia y de sus más altas autoridades.

Según lo exige la NIA 200, el auditor planifica y desarrolla la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden darse las circunstancias que hacen que los estados contables contengan afirmaciones erróneas significativas.

2.6. Establecimiento de límites de aceptación de riesgos.

“El auditor deberá considerar la importancia relativa y el riesgo en la auditoría cuando planifica, selecciona la metodología, determina los sondeos a efectuar y los procedimientos a aplicar, especialmente cuando decide introducir una salvedad sobre un punto dado”.

Se entiende por importancia relativa el criterio por el cual se valora la incidencia de una omisión o el carácter inexacto de una información que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, probablemente conducirá a una persona razonable, apoyada en esta información, a modificar su juicio.

Los juicios sobre la importancia relativa se formularán teniendo en cuenta el medio, y suponen necesariamente la toma en consideración de los factores tanto cuantitativos como cualitativos.

La consideración del riesgo en auditoría supone la valoración del error que puede cometerse por la falta de evidencia respecto a una determinada partida, o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta de la misma. Para la evaluación del riesgo deberá considerarse el criterio de importancia relativa, y viceversa, al ser elementos interdependientes para la formación de juicio del auditor.

La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.

2.6.1. Errores inmateriales³

Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la muestra/población no superan dicho importe. Denominado también como error tolerable.

El efecto acumulado de errores inmateriales sin corregir, relacionados con ejercicios anteriores puede tener un efecto material sobre los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación del auditor de tales errores no corregidos sobre los estados financieros del periodo actual. La utilización del mismo enfoque para la evaluación proporciona consistencia de un periodo a otro.

2.6.2. Errores materiales

Denominados como importancia relativa o la materialidad, juega el mismo papel en contabilidad y auditoría, en el sentido de que sirve para construir un umbral o corte de reconocimiento que permite dejar de un lado aquellos aspectos que no son significativos, por considerar que estos no van a influir en la decisión del usuario de la información contable.

Los errores materiales dependerán de su importe, de su naturaleza o de ambos conceptos, en cualquier caso, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

2.6.2.1. Materialidad en la fase de planificación⁴

La planificación, tiene por finalidad establecer el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad, comporta conocer que hay que hacer, cuando y como hay que hacerlo y con que se ha de realizar.

Debe cubrir una adecuada comprensión del negocio y del sector, debe permitir un conocimiento del sistema contable y del control interno, evaluando el grado de confianza que le merece al auditor, y debe suponer la determinación y programación de los procedimientos de trabajo.

³ Definido en la NIA 530.5(i)

⁴ NIA-ES 320: "importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría"

En la etapa de planificación el auditor debe evaluar los riesgos inherentes y de control en relación con los saldos significativos y diferentes tipos de transacciones. La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones.

2.6.2.2. Materialidad en la fase de ejecución

Hace referencia a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

2.6.2.3. Materialidad en los informes

La determinación de la importancia relativa aplicada a los estados financieros en su conjunto, implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos.
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia.

2.7. Riesgos significativos

Riesgos que requieren especial consideración de auditoría, a tales riesgos se les define como “riesgos significativos”.

El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos identificados, a su criterio constituye un riesgo significativo. Al aplicar su criterio, deberá excluir los efectos de los controles identificados que tuviesen relación con dicho riesgo.

Cuando se realiza la valoración de los riesgos a los efectos de la auditoría, es clave en la valoración del riesgo, determinar cuáles peligros de negocios inherentes y de fraude identificados son, a juicio del auditor significativos. La determinación de cuáles riesgos son significativos se basa en:

- La naturaleza del riesgo.

- La magnitud probable de declaración equivocada material potencial.
- La posibilidad que ocurra el riesgo.

Al momento de determinar que riesgos se pueden considerar como significativos, el auditor tendrá en cuenta por lo menos lo siguiente:

- Si es un riesgo de fraude.
- Si tiene relación con recientes hechos significativos, ya sean contables, económicos o de cualquier otra naturaleza y por lo tanto requiere atención específica.
- La complejidad de las operaciones.
- Si involucra operaciones significativas con terceros relacionados.
- El grado de subjetividad en la medición de la información.
- Si involucra operaciones significativas.

Los riesgos significativos tienen relación con:

- Operaciones no rutinarias: son operaciones atípicas por su volumen y naturaleza y por lo tanto son poco frecuentes.
- Cuestiones de criterio.
- Interpretación de la información entre otros.

2.7.1. Respuesta a los riesgos significativos

Cuando el riesgo es clasificado como significativo, el auditor debe realizar lo siguiente:

- A. Se debe evaluar el diseño y la implementación del sistema de control interno, para determinar si mitiga el efecto de los riesgos identificados.
- B. Cuando el auditor determina que la administración no ha respondido de la manera apropiada y que existe una debilidad material en el control interno de la entidad:
 - a. El asunto debe ser comunicado a quienes tienen a cargo el gobierno, para que implementen los controles necesarios para anular los efectos de declaración equivocada material para el futuro.
 - b. Se deben considerar las implicaciones que tiene para la valoración del riesgo hecha por el auditor para la auditoría y determinar los procesos de auditoría que se pueden requerir para tratar el riesgo valorado.
- C. Cuando el auditor determina que el sistema de control interno responde de manera apropiada en la prevención de errores y decide confiar en ellos debe probar su funcionamiento.
 - a. No se permite confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.
 - b. Los procedimientos sustantivos analíticos, no son respuestas suficientes por sí mismos.

- c. Los procedimientos sustantivos deben responder de manera específica al riesgo identificado, ayudando a obtener evidencia de auditoría de alta confiabilidad.

2.8. Comunicación a la entidad de los riesgos detectados ⁵

El auditor debe comunicar de manera oportuna todos los errores acumulados durante la auditoría a un nivel apropiado de la administración y requerir que se corrijan. En caso de que la empresa decida no corregirlos se deberá obtener evidencia de los motivos por los cuales no se realizará dicha corrección.

La corrección de la administración de todos los errores le permiten mantener seguridad en los libros y registros y reduce el riesgo de errores en los estados financieros en el futuro, por el efecto acumulado de errores inmateriales sin corregir relacionados con ejercicios anteriores. Las normas de auditoría requieren que el auditor evalúe si los estados financieros están reparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con las normas de información aplicables.

2.8.1. Evaluación de los errores no corregidos

La administración puede tomar la decisión de no corregir algunos errores determinados durante la auditoría, en este caso, el auditor debe determinar si los errores no corregidos son materiales de manera individual o en su conjunto. Al realizar esta determinación, se debe considerar:

- El tamaño y la naturaleza de los errores, ambos en relación con las clases de transacciones, saldos del balance o revelaciones, así como de los estados financieros tomados en su conjunto y de las circunstancias particulares de su ocurrencia.
- El efecto de los errores no corregidos relacionados con ejercicios anteriores referentes a clases de transacciones, saldos del balance o revelaciones y a los estados financieros tomados en su conjunto.

Cada error individual se considera para evaluar su efecto en las clases relevantes de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, inclusive si el nivel de materialidad para esa clase de transacciones en particular, saldo o revelación, si es que existen, ha sido excedido.

2.9. Hechos posteriores⁶

Se deberá obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría de los hechos posteriores que se presenten desde la fecha de los estados financieros a la fecha del dictamen del auditor, y verificar si están reflejados de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Sumado a esto se debe tener claridad de los procedimientos que se han establecido para reconocer que los hechos posteriores se han identificado, estar alerta a cualquier suceso que pudiera afectar los estados financieros, incluso leer las minutas de las juntas directivas, que se han llevado a cabo después de la fecha de los estados financieros. Además, el auditor debe responder de manera adecuada a aquellos hechos que se descubran después de la

⁵ NIA-ES 450: "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría". Párrafo 8.

⁶ NIA-ES 560: Hechos posteriores

fecha del dictamen del auditor y que pudieron haber ocasionado una modificación en la opinión.

2.9.1. Tipos de hechos posteriores.

1. Proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros. En función de su naturaleza motivan en los estados financieros un ajuste, un desglose o ambos.
2. Proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros. No suponen un ajuste en los estados financieros, dependiendo de su relevancia, se deberá incluir un desglose sobre la naturaleza del hecho posterior, conjuntamente con una estimación de su efecto, o en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

2.9.2. Momentos en que se aplican Hechos posteriores:

1. Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
 - a. Aplicar procedimientos para obtener evidencia de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su desglose en éstos.
 - b. Tener en cuenta la valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos a realizar.
 - c. Si se identifican hechos que requieran el ajuste, determinar si se han reflejado adecuadamente de acuerdo con el marco contable.
 - d. Solicitar a los administradores manifestaciones escritas de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que deban ser objeto de ajuste o desglose, han sido ajustados o desglosados.
2. Hechos que llegan al conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.

El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría sobre los estados financieros después de la fecha del informe. Sin embargo, si en ese periodo llega a conocimiento del auditor un hecho que, de haber sido conocido en la fecha del informe, pudiera haber llevado al auditor a modificar su opinión, deberá:

- a. Discutir la cuestión con la dirección y los administradores;
 - b. Determinar si los estados financieros necesitan ser modificados;
 - c. Indagar sobre el modo en que la dirección piensa tratarla cuestión en los estados financieros.
3. Hechos que llegan al conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.

Procedimiento parecido al anterior, en caso de que la dirección decida no modificar los estados financieros: Notificar a la dirección y administradores que se tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si a pesar de dicha notificación, la dirección o los administradores no adoptan las medidas necesarias, llevar a cabo las actuaciones adecuadas, de acuerdo con las circunstancias y normativa aplicable.

3. El control interno

El sistema de control interno es un proceso de revisión integrado en las actividades operativas de las entidades, diseñado para asegurar de una forma razonable la fiabilidad de la información contable; los estados contables constituyen el objeto del examen en la auditoría externa de las cuentas financieras, esta relación entre ambos muestra la importancia que tiene el sistema de control interno para la auditoría externa.

Para que el auditor deposite confianza en los controles que realiza la empresa, es necesario que se evalúe el nivel de desarrollo y analizar si el funcionamiento es eficiente; esta tarea constituye la “Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades”⁷.

3.1. Evaluación del sistema de control interno

En la etapa de valoración del riesgo, se realiza la evaluación del sistema de control interno que es relevante para la auditoría con el fin de determinar su funcionamiento, esto incluye determinar si el sistema de control interno cumple con el fin para el que ha sido diseñado e implementado, previniendo que ocurran declaraciones equivocadas materiales o que las detecte y las corrija luego que hayan ocurrido.

El objetivo de entender el control interno es considerar si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos de negocio y de fraude mediante el establecimiento de controles efectivos.

No todos los controles son relevantes para la auditoría. El control interno que es relevante para la auditoría se relaciona con:

- A. Aquel que afecta la información contable, base de preparación de los estados financieros para uso externo.
- B. La administración de los riesgos que podrían resultar en una declaración equivocada material contenida en los estados financieros.

El entendimiento del control interno permite al auditor:

- Identificar qué controles no existen.
- Identificar qué controles existen, pero no funcionan o lo hacen de manera incorrecta.
- Identificar en qué controles confiar.
- Realizar el diseño de procedimientos de auditoría adicionales que sean respuestas a los riesgos valorados.

El auditor debe obtener reconocimiento escrito de la responsabilidad de la administración por el diseño e implementación del control para prevenir, detectar y corregir errores.

⁷ NIA 315 “Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su entorno, incluso del control interno de la entidad” lo considera como tareas que debe realizar el auditor.

Grafico 2: Componentes del marco de control - COSO



Fuente: Elaborada por la ASF

3.1.1. Identificación de los riesgos relevantes para la auditoría

Se debe evaluar los factores de riesgos por proceso de negocio, desde el inicio de las transacciones, a través de toda la información contable, luego:

- Eliminar riesgos no relevantes.
- Ajustar la redacción de los factores de riesgos para la entidad particular.
- Asegurar que han sido abordadas todas las aserciones relevantes, y
- Considerar si existen otros riesgos transaccionales que podrían resultar en una declaración equivocada material si no se mitiga.

3.1.2. Evaluación y documentación del control interno relevante

El auditor debe asegurar que se ha considerado cada uno de los componentes del control interno, si ellos no son aplicables a ciertas actividades, se deben documentar las razones en un memorando anexo al informe.

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad y los controles que implementa, para brindar una seguridad razonable sobre su consecución. Los objetivos de la entidad tienen relación con la presentación de la información financiera, las operaciones y el cumplimiento

de normas, no todos estos objetivos y controles son relevantes para el análisis de riesgo que realiza el auditor.

- Los controles de suficiencia y razonabilidad de la información pueden ser relevantes para la auditoría, si el auditor tiene la intención de utilizar dicha información para diseñar y llevar a cabo posteriores procedimientos.
- Los controles en materia de operaciones y cumplimientos pueden ser relevantes para la auditoría, si se relacionan con datos que el auditor evalúa y utiliza al aplicar procedimientos de auditoría.
- El control interno para la protección de activos contra adquisiciones, uso o ventas no autorizadas puede abarcar controles de adecuada información y operativos.

La documentación debe ser actualizada cada año, los cambios en los controles a nivel de entidad pueden tener un efecto significativo en la efectividad de los otros controles y puede afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores.

3.1.3. Valoración del diseño y de la implementación del control interno

Evaluar el diseño de un control involucra tener en cuenta si dicho control, de manera individual o en combinación con otros, es capaz de prevenir, o detectar y corregir distorsiones significativas de manera efectiva.

La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando.

En este punto se reúne toda la información obtenida y se plasman los controles identificados e implementados para los factores de riesgos identificados. Es materia de juicio profesional determinar si los controles identificados son capaces de prevenir o detectar y corregir declaraciones equivocadas materiales. En este paso el auditor determina en qué controles va a confiar en su trabajo de auditoría de los estados financieros.

Una vez relevados y mapeados todos los controles que son relevantes para la auditoría, se procede a realizar pruebas para comprobar que en la realidad los controles se ejecutan tal cual fueron diseñados.

Para cada factor de riesgo identificado en la matriz, se debe registrar los controles que la entidad posee para prevenir o detectar la ocurrencia de tales errores.

De la valoración del diseño de los controles, se determina qué controles que deberían estar diseñados e implementados y no lo están, esto constituye una falla de control interno que afecta el plan de auditoría.

El auditor debe comunicar a la administración del ente, las debilidades de control identificadas y evaluar su efecto sobre la programación de las pruebas de auditoría.

3.2. Valoración de los riesgos de incorrección material

La valoración de los riesgos de incorrección material es el paso final de la fase de auditoría de valoración del riesgo.

La información obtenida, a partir de desarrollar los procedimientos de valoración del riesgo, sobre los factores de riesgos (riesgos inherentes de negocio y de fraude) y la mitigación de

los riesgos de control (riesgos de control), se reúnen para valorar los riesgos de incorrección material:

- Nivel de estado financiero y
- Nivel de afirmación para las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

3.2.1. A nivel de estados financieros

Se refieren a los estados financieros en su totalidad y pueden afectar a varias afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos identificables con declaraciones en relación con clases de operaciones, saldos de cuentas o informaciones. Los riesgos en relación con los estados financieros suelen ser especialmente relevantes para la consideración de los riesgos de distorsiones significativas debido a fraude.

Los riesgos en relación con los estados financieros pueden derivar en particular de un débil entorno de control. La comprensión del auditor del control interno puede generar dudas acerca de la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad.

3.2.2. A nivel de afirmaciones

Se deben considerar los riesgos de distorsiones significativas en relación con las afirmaciones para:

- Tipos de operaciones.
- Saldos de cuentas, y
- Transacciones.

Ya que ayudan a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes. Al manifestar que los estados financieros han sido confeccionados de conformidad con el marco aplicable de presentación de información financiera, de manera implícita o explícita la gerencia hace declaración en relación al:

- Reconocimiento,
- Medición,
- Presentación, y
- La información de los distintos elementos de los estados financieros e informaciones conexas.
- Los testimonios relacionados con posibles declaraciones distorsionadas se encuentran dentro de las tres siguientes categorías y pueden tener las siguientes formas:

A. Afirmaciones sobre clases de operaciones y eventos correspondientes al período que se está analizando.

- a. Existencia y titularidad.

- b. Razonabilidad - Las operaciones han sido registradas de manera apropiada.
 - c. Corte – Las operaciones han sido registradas en el período correcto. (periodificación)
 - d. Clasificación – Las operaciones han sido registradas en las cuentas apropiadas.
- B. Afirmaciones sobre saldos de cuentas al finalizar el período
- a. Existencia – Los activos, pasivos y participaciones accionarias existen.
 - b. Derechos y obligaciones – La entidad posee y controla los derechos de los activos y el pasivo está constituido por las obligaciones de la entidad.
 - c. Valuación y asignaciones – Medición y asignación correcta.
- C. Afirmaciones sobre la presentación y la información (que debe incluir los estados financieros).
- a. Existencia del hecho y derechos y obligaciones (existencia y titularidad).
 - b. Clasificación y comprensibilidad – La información se encuentra presentada y descrita de manera apropiada y se encuentra claramente expresada.
 - c. Razonabilidad y valuación.

El auditor puede hacer uso de las afirmaciones de la manera descrita o de otra manera, siempre y cuando todos los aspectos descritos sean cubiertos. Esta valoración constituirá la base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría a ser desarrollados y que respondan a los riesgos identificados.

La valoración del riesgo no termina en este punto. Se puede obtener nueva información en la medida que se desarrolle la auditoría, identificando nuevos riesgos o fallos de funcionamiento del control interno. Cuando esto ocurra la valoración original del riesgo debe ser revisada y considerar el impacto sobre la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría.

3.3. Respuesta a los riesgos

En esta etapa el auditor da respuesta a los riesgos identificados de declaración material, desarrollando una planificación que permita reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable. La planificación de auditoría se ha de basar en los riesgos identificados y valorados que a modo de matriz y que sirva de base para establecer la estrategia y el plan de auditoría.

La Matriz de riesgos se modificará a medida que avanza la auditoría por los cambios habidos, los hallazgos alcanzados por el auditor, hechos y situaciones inusuales no previstas en la fase de planificación, lo cual puede suponer modificar la naturaleza y alcance de los procedimientos inicialmente previstos. La matriz de riesgos con los cambios habidos así como con las conclusiones alcanzadas mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría utilizados a modo de respuesta del auditor a los riesgos identificados, deberá documentarse adecuadamente como evidencia sobre la que basar el contenido del informe de auditoría.

4. Los nuevos informes de auditoría

Las exigencias de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y del Reglamento (UE) número 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, fueron traspuestos a la normativa española a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Entre los importantes cambios introducidos por dicha Ley se puede citar el contenido del nuevo informe de auditoría, que será exigible a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. La revisión de estas normas supone un cambio relevante en el contenido del informe, afectando tanto a la estructura del propio informe como a la información que en éste debe recogerse.

4.1.1. Cuestiones clave en auditoría⁸

Se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor de forma voluntaria decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe.

Son cuestiones que, a juicio profesional del auditor, fueron las de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo auditado. Son seleccionadas a partir de diversas cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno de la entidad. El auditor debe determinar, de las cuestiones comunicadas, aquellas que han requerido una atención significativa al llevar a cabo el trabajo. Al hacer esta determinación, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315.
- Juicios significativos del auditor relativos a áreas en los estados financieros que involucran reflexiones específicas de la dirección, incluyendo estimaciones contables que se han identificado y que tienen una alta incertidumbre en la valoración.
- El efecto en la auditoría sobre eventos o transacciones significativas ocurridas durante el periodo.
- El auditor debe determinar cuáles de las cuestiones determinadas fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y que por tanto conformarán las clave de la auditoría.

Este nuevo párrafo no indicará que los estados financieros contengan errores en relación a estos riesgos, quiere decir que es uno de los puntos más importantes en los que el auditor ha tenido que hacer un mayor trabajo para obtener una evidencia suficiente de que no existe una incorrección material. Por ello se explicará en el párrafo cuál ha sido ese trabajo adicional que ha tenido que realizar. Hay que destacar y diferenciar que estas “cuestiones clave de auditoría” no han afectado a la opinión y no son salvedades por errores.

⁸ NIA-ES 701: “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”.

En la estructura de los nuevos informes de auditoría sobre los estados financieros de una entidad, es necesario que se indique al menos una cuestión clave de auditoría, en el caso de que el auditor no llegue a detectar ninguna, la normativa establece que siempre se considera área de riesgo las ventas/ingresos que la sociedad haya tenido, por lo que esta aparece como mínimo en el informe como una cuestión clave.

4.1.2. Empresa en funcionamiento

El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre, la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como de determinar si, con relación con en la evidencia obtenida, existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Estas responsabilidades existen aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. El auditor deberá informar respecto al resultado de su conclusión.

Este párrafo solo se incluirá cuando:

1. Los estados financieros se hayan preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros,
2. En el caso de existencia de una incertidumbre material en los estados financieros.

4.1.3. Párrafos de énfasis y párrafo de otras cuestiones⁹

4.1.3.1. Párrafo de énfasis

Cuando el auditor considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.

Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría: incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión; e indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

⁹ NIA-ES:706: "párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente (revisada)"

Respecto al párrafo de énfasis, según NIA-ES 706 revisada, la aplicación del mismo es bastante limitada, solamente se aplicará en aquellos casos, en los que, informándose debidamente en la memoria, se produzcan las siguientes circunstancias:

- Hechos posteriores significativos, que, explicándose en la memoria convenientemente, el auditor considere conveniente resaltar y no afecten a la continuidad de la empresa.
- Litigios importantes, que, explicándose en la memoria convenientemente, el auditor considere conveniente resaltar y no afecten a la continuidad de la empresa.
- Aplicación anticipada de una nueva normativa contable, cuando esto fuera factible.
- Catástrofes importantes que, explicándose en la memoria convenientemente, el auditor considere conveniente resaltar y no afecten a la continuidad de la empresa.

4.1.3.2. Párrafo de otras cuestiones

Se trata de un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Respecto al párrafo de otras cuestiones, también, según NIA-ES 706 revisada, está bastante limitada. Solamente se aplicará en los casos siguientes:

- Circunstancias excepcionales en las cuales el auditor no haya podido renunciar al encargo, queriendo hacerlo por la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección que sea generalizada.
- Cuestiones relacionadas con cifras del ejercicio anterior que hubieran sido auditadas por otro auditor.

5. Riesgos de auditoría más frecuentes en empresas del sector público

5.1. El control en el sector público

El contexto actual en el que las Administraciones públicas desarrollan su actividad –reducción del déficit, control del endeudamiento, descentralización y externalización en la gestión de servicios, etc. Requiere una adaptación de los mecanismos de control establecidos para satisfacer las nuevas y crecientes demandas de usuarios, tanto internos como externos.

El control sobre la actividad económica pública puede realizarse de diversas formas y con diversas finalidades. Tipificando el control en la Administración pública y fijándose en distintos aspectos.

- En función del momento en que se produce el control: éste puede ser previo, análogo o consuntivo.
- Si se observa quien realiza la acción de control: se distingue el control interno del externo.
- Según el tipo de prueba utilizada: control formal y control material.
- Según la finalidad, el control puede ser: de legalidad o cumplimiento, financiero o de regularidad y, por último, control de eficacia.

El control que se ha ejercido en las entidades públicas españolas se ha caracterizado por ser un control de tipo interno y especialmente preocupado por la legalidad. El nuevo entorno y los nuevos modelos de gestión pública suponen una concepción distinta respecto de la actuación de control. Esta tendencia se ve reforzada por la pérdida de legitimidad que sufre el sector público, la cual se produce en parte por la mayor descentralización, que si bien consigue que las entidades sean más operativas, también conduce a una mayor fragmentación de las responsabilidades en sus dos niveles, político y financiero.

5.2. Normativa aplicable a las empresas públicas

Mientras la auditoría mercantil está regulada en España por un conjunto único y homogéneo de normas internacionales de auditoría, en la auditoría pública se aplican normas de auditoría distintas en función de qué institución sea la que la realiza, lo que ineludiblemente genera resultados de los trabajos de auditoría sin la suficiente y necesaria homogeneidad técnica.

A todo ello debe añadirse el hecho de que las entidades del sector público que tienen forma jurídica mercantil o fundacional están sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas, lo que supone que deben ser auditadas por un auditor privado inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y que por tanto, esos trabajos sobre entes públicos, están sometidos a las específicas normas que regulan la profesión de auditor de cuentas.

Este panorama se complica aún más si tenemos en cuenta la existencia de un proceso normalizador a nivel internacional que afecta tanto a la auditoría mercantil como a la auditoría pública. En el ámbito de la auditoría mercantil, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de

Cuentas ya establece la aplicación obligatoria de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Por lo que se refiere a la auditoría pública, a nivel internacional, desde octubre de 2010, INTO SAI¹⁰ ya tiene completado su programa de revisión de normas y ha puesto a disposición de todas las entidades fiscalizadoras un completo bloque de normas internacionales ISSAI¹¹, que ha aspirado a convertirse en la referencia común para la práctica de la auditoría pública a nivel mundial.

Conviene precisar que estas normas internacionales no tratan, en general, temas organizativos de las entidades sino de ejecución del trabajo; y como se ha indicado anteriormente se dividen en tres bloques: auditoría financiera, de cumplimiento y operativa, pero mientras que la primera está muy desarrollada, las auditorías de cumplimiento y operativas no lo están completamente. Con este proceso armonizador se pretende, entre otros objetivos, mejorar la calidad y uniformidad de las auditorías del sector público.

5.3. El control externo: Auditoría externa

El control externo de la actividad de las entidades públicas es aquel en el que no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad controlada; bajo esta modalidad, se trata de informar o comunicar la regularidad en el cumplimiento de las normas y valoración de la gestión a terceros, no relacionados directamente con la gestión de la organización.

La nueva concepción del control, como se ha indicado, supone, desde el punto de vista de la ciudadanía en general, el incremento en la transparencia, no sólo para garantizar la legalidad, sino también insistiendo en el buen uso de los recursos puestos a disposición de los entes públicos, desde una concepción más técnica, el control ha de ayudar a la mejor gestión, permitiendo conocer la realidad de la entidad al tiempo que posibilita responder a ésta de forma flexible ante posibles desviaciones. Por ello, y de cara aumentar la justificación de las actuaciones de instituciones públicas, a través de una adecuada transparencia en la información de tipo económico, una de las actuaciones emprendidas ha sido el aumento de los controles de auditoría.

A la auditoría nos podemos referir, de una forma básica, como “la técnica de control o supervisión de la actividad realizada en un periodo determinado por un sujeto, capacitado profesionalmente, de acuerdo con una serie de procedimientos y técnicas predeterminados, y cuyos resultados se manifiestan en un informe escrito y razonado que contiene la opinión de los auditores sobre la actividad controlada”. De modo algo más técnico, podemos decir que *“la auditoría en el sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia adecuada y suficiente para informar sobre los distintos aspectos de la realidad económico-financiera de una entidad”*.

Esta noción, aun siendo objetivamente semejante a la que se maneja en el ámbito privado, adquiere características propias desde el punto de vista subjetivo, ya que, si en el ámbito privado implica la revisión de los estados financieros de la entidad, en el público conlleva

¹⁰ *The International Organisation of Supreme Audit Institutions.*

¹¹ *Normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores.*

informar sobre la legalidad y la gestión de los servicios, en términos de eficacia, eficiencia y economía. De esta forma, hablar de auditoría pública o auditoría del sector público supone una serie de matices, principalmente en lo que se refiere a gestión y control interno, debidos a las particularidades propias de las entidades.

Surgen diferencias en cuanto al objeto, al aspecto legal, a la inclusión del análisis de la gestión, la estructura y profundidad del informe emitido¹² o la organización del trabajo, razón por la que se indica: *“mientras que la auditoría privada es estrictamente una auditoría de cuentas, la auditoría de la Administración Pública, es de hecho una auditoría de actuación económica de la entidad”*.

En definitiva, la auditoría en el sector público constituye un proceso sistemático para obtener evidencia relevante y suficiente respecto de la información concerniente a la realidad económica de una entidad, con el objetivo de establecer el grado de correspondencia entre dicha información y principios y normas establecidos. Los informes de las auditorías públicas van dirigidos principalmente a los órganos directivos responsables de la gestión de la entidad objeto de control, al órgano político superior, ya sea Parlamento, Asamblea, Pleno o Consejo o a ambos, etc.

Tabla 1: Tipologías de la auditoría pública

AUDITORIA INTEGRAL	AUDITORÍA DE REGULARIDAD	AUDITORÍA FINANCIERA
		AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE NORMATIVA
	AUDITORÍA OPERATIVA	AUDITORÍA DE ECONOMÍA Y EFICIENCIA
		AUDITORÍA DE PROGRAMAS
		AUDITORÍA DE SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS

5.3.1. Auditoría de regularidad

Suele asimilarse al concepto de auditoría financiera, si bien su campo es más amplio ya que también incluye la valoración del cumplimiento de las leyes, la integridad y corrección de las decisiones, así como otras cuestiones consideradas de interés.

La auditoría de regularidad ha de recoger¹³:

- La auditoría de las cuentas rendidas por las entidades públicas, que incluye el examen y evaluación de los registros contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;
- La auditoría de la Cuenta General;
- La auditoría de los sistemas y las operaciones financieras, así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- La auditoría de los sistemas de control y de auditoría interna;
- La auditoría de la adecuación de las decisiones administrativas adoptadas;

¹² Un desarrollo completo sobre los informes de auditoría en el sector público puede consultarse en: <http://laadministracionaldia.inap.es>

¹³ Contenidos de una auditoría de regularidad según INTOSAI.

- El informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que el organismo regulador de la entidad considere que debe ser puesta de manifiesto.

5.3.1.1. Auditoría 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.

5.3.1.2. Auditoría de cumplimiento de normativa:

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.

5.3.2. Auditoría operativa

Constituye un examen objetivo y sistemático de evidencias a fin de valorar el nivel de eficacia, eficiencia, y economía alcanzada por la entidad en la utilización de los recursos disponibles, facilitando información que mejore la responsabilidad pública y el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

5.3.2.1. Auditoría de economía y eficiencia:

Incluye la determinación de los siguientes aspectos:

- si la entidad adquiere, protege y usa recursos (tales como personal, bienes y espacio) de una forma económica y eficiente;
- las causas de ineficiencias o de prácticas antieconómicas;
- si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas aplicables sobre economía y eficiencia.

5.3.2.2. Auditoría de programas:

Trata de determinar los siguientes aspectos:

- el grado en que se están logrando los resultados u objetivos previstos por el legislativo u otros órganos que autorizan programas;
- la eficacia de los organismos, programas, actividades o funciones;
- si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas aplicables al programa.

5.3.2.3. Auditoría de sistemas y procedimientos:

Consiste en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión.

5.4. El riesgo en las auditorías del sector público

Las actividades o fases que integran la gestión de riesgos son: la identificación de objetivos y riesgos y la aplicación de medidas mitigadoras y de seguimiento, la primera cuestión a concretar deberá ser cuáles son los objetivos de la auditoría pública y cuáles son los riesgos que afectan a este objetivo.

Para aclarar esta cuestión, se propone enfocarla en tres diferentes niveles de análisis o, dicho de otro modo, tres diferentes tipos de objetivos dependiendo de la auditoría pública en la que, en cada caso, se focalice el análisis.

Esos tres niveles propuestos para el análisis de la auditoría pública son los siguientes.

- Una auditoría específica con un alcance definido, como podría ser, por ejemplo, una revisión de la gestión de personal en un organismo público concreto.
- El control de un organismo público (o de un ámbito de gestión pública homogéneo y bien delimitado), suponiendo la existencia de una unidad de control dedicada a ello con competencia para planificar su trabajo, que se concretaría en una serie de auditorías específicas como las del punto anterior.
- El control de un sector público en su conjunto (estatal, autonómico, local), desarrollado por un centro directivo (tribunal de cuentas, sindicatura, intervención general, consejería, dirección de control) con competencia para planificar y supervisar las actuaciones de auditoría desarrolladas por unidades de auditoría del tipo descrito en el guion anterior.

El objetivo principal de cualquier auditoría pública debería verse, en mayor o menor grado, vinculado con la generación de información apropiada, relevante y pertinente sobre un determinado ámbito (mayor o menor) de gestión pública, en el sentido de que sea información útil para la toma de decisiones tanto del responsable de la gestión como de sus supervisores.

Ese objetivo de generar información que promueva la mejora en la gestión se podría expresar diciendo que el objetivo del auditor es promover que el responsable de la gestión auditada persiga correctamente sus propios objetivos, identificando y corrigiendo desviaciones en los resultados conseguidos tanto cuantitativas (se hace menos de lo que se tenía que hacer o a un coste excesivo) como cualitativas (se hace algo distinto de lo que se tenía que hacer).

5.4.1. Principios y normas relativas al informe, de acuerdo con los Principios y normas de auditoría del sector público (PNASP)

- Presentación en forma debida

Las actuaciones de los órganos de control externo darán lugar a informes por escrito, que presenten la información de acuerdo con los requisitos de claridad, concisión, objetividad, ponderación y adecuado fundamento o soporte.

- Entrega a los destinatarios

Los informes se entregarán en tiempo oportuno a los destinatarios que establece la normativa legal, que, en principio, son los respectivos establecidos por los órganos reguladores e indicados en la carta de encargo de la auditoría¹⁴.

- Adecuada preparación

Los informes deberán prepararse, como regla general, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, adaptadas a la realidad del sector público. Asimismo, será conveniente recabar de los responsables de las entidades auditadas manifestaciones por escrito relativas a aspectos significativos del trabajo de auditoría realizado.

- Contenido mínimo

El informe deberá recoger, como contenido mínimo, el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquéllos a los que va dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del emisor del informe.

- Publicidad

Los informes se publicarán de acuerdo con la normativa aplicable a cada órgano de control externo.

5.4.2. Especificidades del tratamiento en el informe de los errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa legal

Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (PNASP) establecen lo siguiente:

5.4.2.1. Revisión del cumplimiento legal

"Deberá revisarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables".

El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado.

Las normas derivadas del cumplimiento de la legalidad se refieren a la responsabilidad del organismo auditado, a la suficiencia del alcance de la revisión y a la posible detección de situaciones irregulares.

5.4.2.2. Cumplimiento de la legalidad y su control

La dirección del ente auditado es responsable de que su actuación se ajuste a las leyes y reglamentos aplicables. El control interno deberá supervisar la gestión del ente auditado con el fin de verificar el cumplimiento de la legalidad que le sea de aplicación.

Para una eficaz revisión de cumplimiento legal será necesario:

- Identificar las leyes y disposiciones legales que afecten al sistema económico-financiero del ente auditado y cuyo incumplimiento puede tener un impacto directo sobre la presentación o la realidad de los estados auditados.

¹⁴ Documento en el que se recoge el alcance y los objetivos del trabajo de auditoría a realizar.

- Evaluar la eficacia del control interno en el terreno de la legalidad.

5.4.2.3. Alcance suficiente

Al determinar la naturaleza, el calendario y la extensión de los controles y de los procedimientos de auditoría precisos para comprobar la conformidad a las leyes y a los reglamentos, el auditor deberá valorar el riesgo de una falta de conformidad a la legalidad que pueda tener un efecto importante sobre los resultados de la auditoría.

Igualmente, el auditor deberá valorar el riesgo de que el organismo no cumpla las leyes y reglamentos y el riesgo de que el sistema de control interno adoptado para el cumplimiento de esas leyes y reglamentos sea ineficaz o no permita detectar su posible incumplimiento.

En todo caso, se deberán planificar y efectuar pruebas del cumplimiento de la legalidad.

5.4.2.4. Detección de situaciones irregulares

El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener una certeza razonable de detectar los errores, las irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría.

Deberá también tener en cuenta la posibilidad de situaciones ilegales que pueden tener efecto sobre los resultados de la auditoría.

5.4.3. Análisis de las empresas objeto de estudio

Después de analizar anteriormente los aspectos más generales que afectan a las auditorías del sector público, procedemos a realizar un estudio a un grupo de empresas pertenecientes al mencionado ámbito, para razonar sobre cuáles son los riesgos más frecuentes en este tipo de empresas.

Para dicho análisis hemos obtenido la información de 4 empresas, dedicadas cada una a las siguientes actividades:

- **Empresa A:** centro de terminología de la lengua catalana, la misión es coordinar la actividad terminológica en lengua catalana, mediante la prestación de servicios de calidad, la creación de productos terminológicos y la normalización de neologismos, para garantizar la disponibilidad de la terminología catalana en todos los sectores de conocimiento y de actividad y para favorecer el uso.
- **Empresa B:** Es un espacio rural, cuya misión es la protección y mejora de los valores ecológicos, paisajísticos, agrícolas, forestales y productivos de su ámbito, mediante líneas estratégicas a largo plazo y programas de gestión anuales, con el objetivo de consolidar el espacio y garantizar su viabilidad en el ámbito de la agricultura, el patrimonio natural y arquitectónico, el ocio, la educación ambiental.

La finalidad en la gestión es conseguir un equilibrio entre la agricultura (elemento principal para la sostenibilidad económica y social del espacio), el medio natural y el uso público compatible con los dos componentes anteriores.

- **Empresa C:** tiene su génesis en el Pacto para la promoción y el desarrollo de la Sociedad de la Información a las administraciones públicas catalanas, firmado en el

Parlamento de Cataluña el 23 de julio de 2001. El objetivo del es impulsar la transformación digital de las administraciones catalanas, para promover gobiernos ágiles, lógicos y colaborativos donde las personas disfrutan de servicios públicos de calidad y viven en una sociedad abierta.

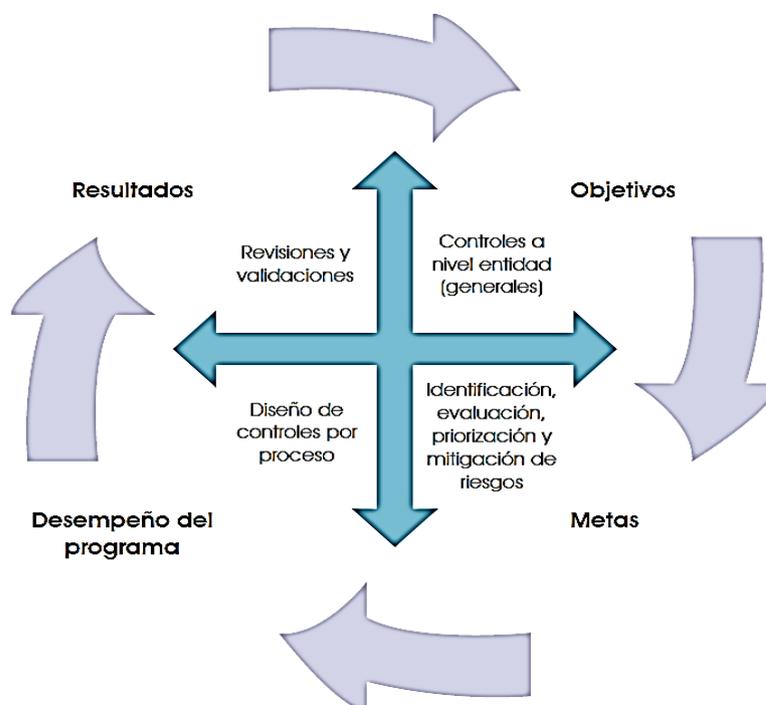
- **Empresa D:** Es un instrumento de descongestión y descentralización, en un marco de colaboración institucional, para la mejora de los servicios a los centros educativos y a la ciudadanía a través de una única red educativa.

5.4.4. Riesgos detectados

Dada la pluralidad y particularidad de cada una de las entidades analizadas, respecto de las funciones que desempeñan, estructura organizacional, manejo presupuestario, contacto ciudadano y compromiso con la sociedad, es necesario identificar las áreas, procesos o actividades más vulnerables a la ocurrencia de riesgos que atenten contra el logro de los objetivos.

Las instituciones pertenecientes al Sector Público, deben contar con un proceso de administración de riesgos destinado a darles un manejo adecuado, con el fin de lograr en términos de eficiencia, eficacia y economía el cumplimiento de sus objetivos y estar preparados para enfrentar cualquier contingencia. La administración de riesgos se lleva a cabo mediante el diseño de un programa destinado para tal objetivo, el cual, debe contener los procedimientos y formas de identificar, evaluar y analizar, responder, controlar, supervisar y comunicar riesgos institucionales.

Grafico 3: Programa de identificación de riesgos.



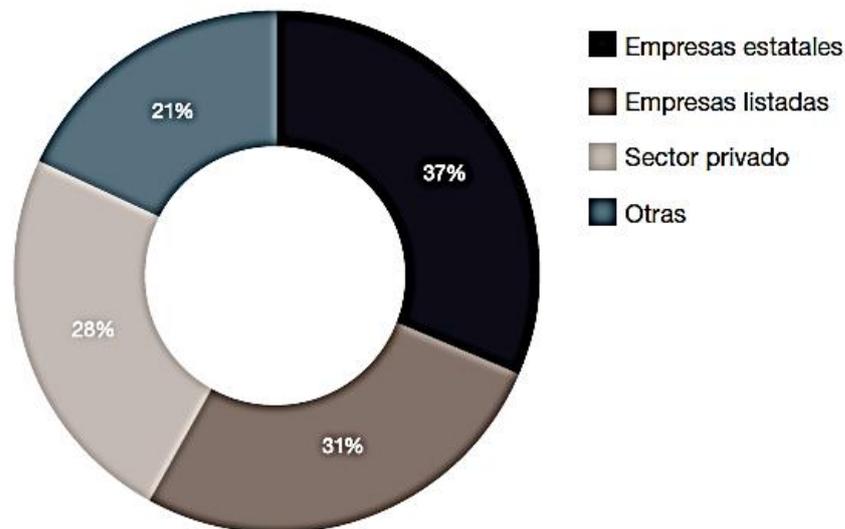
Fuente: Auditoría superior de la federación.

En los [anexo 8.1](#) se incorporan las matrices de riesgo de las entidades objeto de estudio. Dichas matrices sirven entre otros aspectos, para establecer el proceso de planificación de la auditoría de cuentas basado en los riesgos detectados, evaluar los efectos potenciales de los mismos y decidir los enfoques y alcances de ejecución de procedimientos de auditoría.

Como podemos observar (en dichos anexos) se identifican y analizan los riesgos de incorrección material conforme a las NIA-ES 300, 315,320 y 330. Podemos analizar, a través de las mencionadas matrices, como en los 4 casos, los riesgos de incorrección inmaterial identificados han sido los siguientes (procedemos a analizar los riesgos de incorrección material que han sido significativos):

- I. Riesgo relacionado con la Ley de contratación.
- II. Riesgo relacionado con la Ley de subvenciones.
- III. Riesgo en las subvenciones concedidas.
- IV. Riesgo de periodificación de pagas extras.

Grafico 4: % de las organizaciones que reportan fraude en los últimos 12 meses



Fuente: Centro PwC de Investigación del Sector Público 2016

5.4.5. [Análisis de los riesgos detectados](#)

5.4.5.1. Riesgo relacionado con la ley de contratación

Las empresas pertenecientes al sector público en el momento que desean adquirir un nuevo bien o recibir la prestación de un servicio, están sometidas a la Ley de contratación 9/2017.

En términos generales la ley establece la negociación en los siguientes tipos de contratos¹⁵:

- A. Contrato de obras: Son contratos de obras aquellos que tienen por objeto uno de los siguientes:

¹⁵ Artículos 12 al 18 del TFLCSP

- La ejecución de una obra, aislada o conjuntamente con la redacción del proyecto.
 - La realización, por cualquier medio, de una obra que cumpla los requisitos fijados por la entidad del sector público contratante.
 - Por «obra» se entenderá el resultado de un conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil, destinado a cumplir por sí mismo una función económica o técnica, que tenga por objeto un bien inmueble.
 - También se considerará «obra» la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o de su vuelo, o de mejora del medio físico o natural.
- B. Contrato de concesión de obras: La concesión de obras es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el contrato de obras, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquel consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.
- C. Contrato de cesión de servicios: es aquel en cuya virtud uno o varios poderes adjudicadores encomiendan a título oneroso a una o varias personas, naturales o jurídicas, la gestión de un servicio cuya prestación sea de su titularidad o competencia, y cuya contrapartida venga constituida bien por el derecho a explotar los servicios objeto del contrato o bien por dicho derecho acompañado del de percibir un precio.
- D. Contrato de suministro: Son contratos de suministro los que tienen por objeto la adquisición, el arrendamiento financiero, o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de productos o bienes muebles.
- E. Contrato de servicios: Son contratos de servicios aquellos cuyo objeto son prestaciones de hacer consistentes en el desarrollo de una actividad o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o suministro, incluyendo aquellos en que el adjudicatario se obligue a ejecutar el servicio de forma sucesiva y por precio unitario
- F. Contratos mixtos. Se entenderá por contrato mixto aquel que contenga prestaciones correspondientes a otro u otros de distinta clase

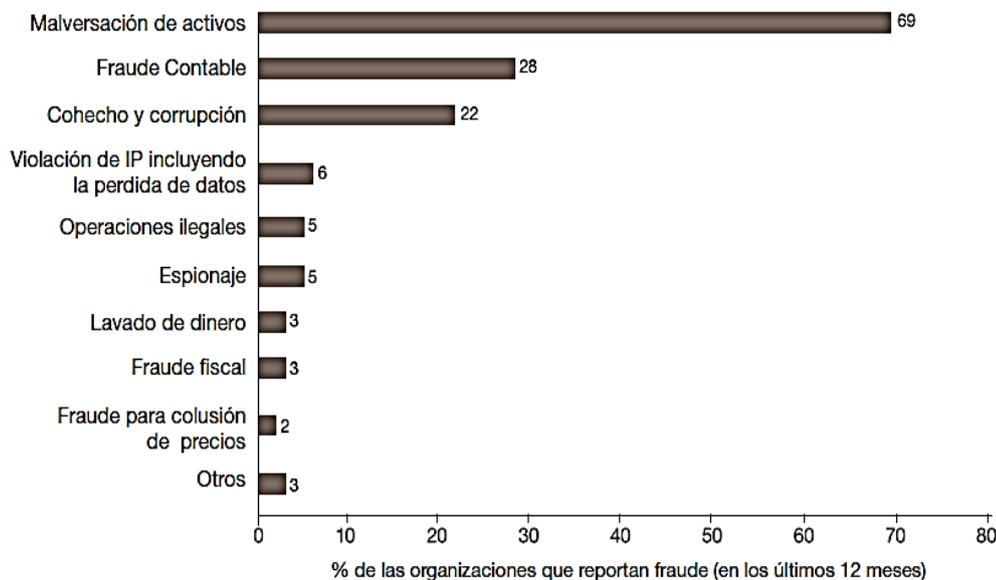
La característica de estos contratos es que se exige al ente contratante que debe de cumplir una serie de requisitos para poder realizar la contratación, como se indica en el [anexo 8.2. "Ley de contratación"](#)

Los riesgos derivados de esta área proviene básicamente de la posible corrupción en dichas contrataciones, produciéndose consecuencias como:

- Comisiones a favor de un proveedor/acreedor en concreto.
- Manipulación de presupuestos.
- Posible incremento de gastos desproporcionados.

- Malversación de fondos públicos.
- Enriquecimiento ilícito, fraude en general, entre otros.

Grafico 5: Tipos de delitos económicos experimentados por las empresas estatales reportados durante los últimos 12 meses



Fuente: Centro PwC de Investigación del Sector Público 2016

5.4.5.2. Riesgo relacionado con la ley de subvenciones¹⁶

Según el artículo 15 del TRLIS fiscalmente las subvenciones, en términos generales podrían entenderse como una manifestación de las adquisiciones a título lucrativo (sin contraprestación) que deben **imputarse en el ejercicio en el que se reciben**. Sin embargo, el propio artículo, es su punto 3 establece que quedan expresamente excluidas de este criterio fiscal las subvenciones y no regula nada al respecto.

Atendiendo a la contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta vinculante de junio de 2007 que establece “en la medida en que el TRLIS no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación de las subvenciones obtenidas por los sujetos pasivos, dicha imputación de las subvenciones obtenidas por los sujetos pasivos, se efectuará con arreglo a criterios contables. Es por tanto en la contabilidad donde se debe fijar el enfoque y en este sentido encontramos:

- Subvenciones que se imputan al ejercicio en que nos la conceden: subvenciones de explotación que recibimos para compensar el déficit de un ejercicio, para asegurar una rentabilidad mínima o las recibidas sin asignación a una finalidad específica. Se imputa directamente como ingreso en el ejercicio.

¹⁶ Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

- Subvenciones que se imputan en varios ejercicios: subvenciones de capital que se conceden para la adquisición de inmovilizado, para financiar gastos específicos, para cancelación de deudas para adquisición de activos, etc. La característica común a todas ellas, es que se debe “repartir” el ingreso de la subvención en varios ejercicios, no solo en el que nos lo conceden.

La subvención, se imputará directamente al patrimonio neto y se llevarán a pérdidas y ganancias (como ingreso) atendiendo a unos criterios de imputación que ella misma desarrolla.

Con lo mencionado anteriormente el peligro derivado de esta área proviene básicamente de:

- Criterio de contabilización errónea de subvención.
- No periodificación de la subvención.
- No traspasar la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias adecuadamente.
- En determinados casos devolución de la misma al no cumplirse la condiciones que se exigen.

5.4.5.3. Riesgo relacionado con las subvenciones concedidas

Es un riesgo que aparece debido a la concesión de subvenciones a otras entidades. Hay que indicar que muchas empresas pertenecientes al sector público presentan facultades para recibir dinero por parte de otras administraciones públicas y al mismo tiempo tienen capacidad para distribuirlo a otras empresas que lo solicitan.

Los principales riesgos identificados serían:

- Transferencia de dinero.
- Cumplimiento de las condiciones y normativa para transferir la subvención.
- Procedimientos para conceder la subvención etc.
- Vinculaciones entre empresas.

5.4.5.4. Riesgo de periodificación de las pagas extras

Al cerrar las cuentas la empresa, los ingresos y gastos se deben computar en el ejercicio en el que se producen (ejercicio de devengo), con independencia de las fechas de cobro o pago. Desde el punto de vista contable, se debe de periodificar las retribuciones salariales del siguiente modo:

- Si las pagas extras de los empleados se devengan de forma anual (cada mes se devenga 1/12 parte de cada extra), en general a 31 de diciembre se habrán devengado 6/12 partes de la paga extra de junio del año siguiente al que se cierra.

El principal conflicto de no realizar estas operaciones correctamente es:

- Una imputación incorrecta del gasto:
 - produce que el año en curso se imputen menos gastos, lo que puede conducir a obtener unos mayores beneficios que estarán sobrevalorados por este motivo.

- El año en el que se paguen dichas cantidades se produzca un gasto anormal como consecuencia de pagar el total del importe del monto resultante.

5.4.6. Procedimientos para mitigar los riesgos detectados.

5.4.6.1. Aspectos generales

- La comprensión del entorno institucional tanto interno como externo facilita los procesos de administración de riesgos.
- El diseño, implantación y medición de la eficacia de los controles a nivel proceso es el siguiente paso para dar respuesta a los riesgos identificados. Es importante señalar que esta actividad es responsabilidad principal de los dueños de los procesos operativos.
- Cuestionarios: Consisten en una serie de preguntas enfocadas a detectar las preocupaciones de los servidores públicos de mandos superiores, medios u operativos sobre riesgos que se perciben en las actividades que desempeñan.
- Entrevistas: Éstas consisten en realizar una serie de preguntas relacionadas con los eventos que amenazan el logro de los objetivos. Se aplican a servidores públicos de diferentes niveles jerárquicos de una o varias unidades administrativas.

5.4.6.2. Pruebas de controles internos o de cumplimiento

Para áreas donde la respuesta por parte de la auditoría, al riesgo encontrado se fundamentará en la comprobación del cumplimiento de la normativa y de los estándares establecidos en cada una de las leyes que puedan afectar a las mencionadas áreas.

Son aquellas pruebas que diseña el auditor con el objeto de conseguir evidencia que permita tener una seguridad razonable de que los controles internos establecidos por la empresa auditada están siendo aplicados correctamente y son efectivos.

Es necesario revisar las actividades de control que existen para mitigar dichos riesgos; asimismo, es importante evaluar qué tan efectivos son los controles que se encuentran establecidos tanto en su operatividad como en su diseño; esta actividad es clave, ya que la existencia de controles inadecuados o inefectivos manifiestan una gestión de riesgos nula.

En nuestro caso y siguiendo las matrices de riesgos vemos que este tipo de pruebas se aplicaran a las áreas de Ley de subvenciones y Ley de contratación.

- Revisión de documentación soporte:

Se refiere a la observación de documentación soporte con el fin de verificar la existencia de rubros de los estados financieros. Ejemplos:

- Mediante la revisión de la documentación soporte verificar la existencia de los gastos de publicidad.
- Mediante la revisión de las facturas de los servicios, verificar la existencia de la prestación del servicio (contratos, albaranes, etc.)

- pruebas que emplean técnicas de observación e indagación, diseñadas para obtener evidencia que se cumple con los procedimientos establecidos.
- En este tipo de áreas donde el objetivo como hemos mencionada antes es observar que se cumple con la normativa y todo lo que la misma exige, se suele solicitar a la empresa que facilite el número, por ejemplo, de contrataciones de los diversos tipos que ha realizado durante el periodo, una vez el auditor tienen conocimiento de cuales son realiza una muestra aleatoria de los nuevos contratos.

Posteriormente una vez proporcionada la muestra por parte de la empresa, se procede a verificar que todos los requisitos establecidos en la ley de contratación se hayan cumplido por parte de la empresa, esto se suele realizar a través de la cumplimentación de unos cuestionarios elaborados por la empresa auditora. [Ver anexo 8.3 “Ejemplo verificación: pruebas de cumplimiento”](#)

5.4.6.3. Pruebas sustantivas

Serán de aplicación pruebas sustantivas en aquellas áreas donde uno de los mayores riesgos desencadenados de la propia área sea el fraude, es decir, el peligro principal provienen de las transacciones con dinero.

En nuestro caso y siguiendo las matrices de riesgos vemos que este tipo de pruebas se aplicaran a las áreas de subvenciones concedidas y la provisión de pagas.

Pruebas de Detalle:

Procedimientos que realiza el auditor con el fin de obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas a los controles y los procedimientos analíticos. Se realizan entre otras:

- Pruebas de corte:

Son procedimientos que se realizan con el fin de verificar la integridad de la información auditada. En nuestro caso observar si las periodificaciones se han realizado correctamente y corresponden al periodo devengado.

- Inspección física de activos:

Se refiere a la verificación que realiza el auditor, con el fin de comprobar la existencia física de determinado rubro. Ejemplos:

-Revisar la existencia de propiedad, planta y equipo mediante observación directa del activo. (Lotes, edificios, vehículos, maquinaria, etc.)

- Revisar la existencia de los inventarios participando en una de la toma física de inventarios.

- Revisión de documentación soporte:

Se refiere a la observación de documentación soporte con el fin de verificar la existencia de rubros de los estados financieros. Ejemplos:

- Mediante la revisión de la documentación soporte verificar la existencia de los gastos de publicidad.

- Mediante la revisión de las facturas de venta, verificar la existencia de las ventas.
- Pasivos no registrados:

Mediante la revisión de los pagos realizados o facturas causadas en periodo siguiente, se busca identificar gastos y/o costos que no fueron reconocidos por la compañía en el periodo auditado

- Selección de las partidas:

En algunos casos (compañías con gran volumen de transacciones) en la ejecución de las pruebas de detalle no es práctico probar el 100% de las partidas que conforman una cuenta. Por lo anterior, el auditor debe recurrir a alguno de los siguientes métodos para la selección de las partidas:

- A juicio del auditor
- Muestreo de auditoría

6. Conclusiones

De acuerdo con lo analizado anteriormente, queda claramente establecida la importancia que tiene la detección de los riesgos en el ámbito de la auditoría y más especialmente la revelación de posibles fraudes o errores, todo esto teniendo en cuenta el marco en que se desenvuelve la profesión de auditoría, es decir, en un contexto de internacionalización de la economía que en los últimos años ha logrado que se generen y adapten pautas comunes en casi todos los países.

Hay que destacar que actualmente las empresas privadas y públicas persiguen alcanzar un modelo integrado de administración del riesgo, que permita observar a los administradores de las compañías los más altos estándares de verificación, control e implementación de planes de trabajo y cuyo objetivo es resguardar los intereses de sus afiliados, usuarios o la población en general, manteniendo el objetivo misional de las empresas. Es necesario que los responsables del manejo del riesgo, sean conscientes de la responsabilidad que pesa sobre ellos, concienciándose de la vital importancia de proteger los recursos y el bienestar de las firmas para las cuales prestan sus servicios, despojándose así de toda pretensión individual para pensar en el bien común.

El objetivo de la fiscalización llevada a cabo por las diversas instituciones de control externo es promover la transparencia mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos, tanto en instituciones públicas como privadas, se han desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes.

Sin embargo, como todo trabajo, tiene sus limitaciones en toda comprobación de estados financieros nos encontramos con dos tipos de restricciones, aquellas inherentes a toda auditoría y que provocan que no sea posible ofrecer certeza absoluta sobre las conclusiones manifestadas en el informe. Las otras que son limitaciones al alcance del trabajo realizado que pueden emerger o no en el desarrollo de la auditoría.

Respecto a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, el profesional que realiza el encargo no puede actuar sobre estas, sí que puede intentar mitigarlas, mediante el conocimiento de la entidad, su entorno, el funcionamiento de su control interno, aplicando diligencia profesional, es decir, cumpliendo estrictamente todas las normas de auditoría aplicables, etc.

Las limitaciones al alcance del trabajo pueden provocar la imposibilidad de aplicar total o parcialmente procedimientos que se consideran necesarios para obtener evidencia, pudiendo ser reducidas mediante la actuación del equipo auditor. El auditor puede intervenir ante estas restricciones mediante: el análisis, observar si provienen de la dirección de la entidad y si es así, se solicita que se eliminen. Si esto último sucede, puede ser que no surjan más y pueda concluirse la inspección de los estados financieros sin limitaciones.

Si las limitaciones persisten es obligación del profesional intentar eliminarlas y reducir el riesgo a errores tolerables. Para ello debe estudiarse la posibilidad de emplear procedimientos alternativos, para poder concluir basándose en una evidencia de auditoría adecuada y suficiente. Si, a pesar de todo, las limitaciones permanecen, la opinión ya no podrá ser emitida de forma favorable.

En función de la importancia de la limitación y valorando para ello tanto la naturaleza y significación del efecto potencial de los procedimientos omitidos como la importancia relativa de la cuenta o cuentas afectadas, deberá decidirse entre denegar la opinión o emitir ésta con salvedades. En cualquier caso las limitaciones al alcance existentes, cuando afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias. En definitiva, si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho en el informe.

En cuanto a la fiscalización del sector público hay que indicar que los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, es decir, de conformidad con el alcance de las normas internacionales de auditoría. El mandato de la auditoría, o las obligaciones para las entidades del sector público derivadas de la normativa, pueden contener objetivos adicionales que revistan la misma importancia para la opinión en un informe de fiscalización.

En el actual contexto de exigencia presupuestaria y de demanda de transparencia y de ética en la gestión pública, la introducción de la metodología de valoración de riesgos en la planificación y ejecución de los trabajos a realizar en el sector público, debe constituir un principio esencial para dar respuesta adecuada al riesgo, esto es, velar por la buena gestión de los fondos públicos.

Con el paso del tiempo la sociedad en su conjunto ha exigido una mayor transparencia y mejor uso de los recursos. El control en general, y las técnicas de auditoría en particular, son métodos adecuados para avanzar en la consecución de ambas exigencias. Dentro del contexto de aumento de la eficiencia y mejora de la gestión de las entidades públicas, el control, en cualquiera de sus vertientes, tiene un papel importantísimo en los próximos años, su adecuada implantación y desarrollo en todas las áreas y entidades del sector público garantiza avanzar en la consecución de los objetivos establecidos.

7. Bibliografía

7.1. Informes y manuales

Aibar Guzmán, C.: “El cambio cultural en las Administraciones públicas: Algunas reflexiones acerca del papel del sistema de información de gestión como instrumento de apoyo al cambio.

Comisión De Coordinación De Órganos De Control Externo Del Estado Español. (1992). *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*

Coopers & Lybran. **Los Nuevos Conceptos Del Control Interno**, Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid – España, 2010, pp. 572.

De Pablos Escobar, L. Y Valiño Castro, A.: *Economía del gasto público: control y evaluación*. Ed. Civitas, Madrid, 2000.

Díaz Zurro, A.: “La auditoría Pública” en *Presupuesto y Gasto Público*, 2001, nº 25, pág. 67-74.

Faura-Casas Editorial: *Manual de Auditoría del Sector Público*, 2001.

Fuentes Escribano, M., & Rodríguez Castaño, A. (2013). *Manual de Auditoría Pública*. (L. Nova, Ed.) Thomson Reuters.

Intervención General De La Administración Del Estado, Igae: Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la IGAE, por la que se ordena la publicación de la 20 Resolución que aprueba las *Normas de Auditoría del Sector Público* (BOE de 30 de septiembre), 1998.

Instituto De Contabilidad Y Auditoría De Cuentas, Ministerio de economía y hacienda (2001): “materialidad y riesgo en la auditoría”.

Larriba Díaz-Zorita, A. *Auditoría de cuentas anuales* (3ª ed.). CEF.

López Hernández, A.M. Y Ortiz Rodríguez, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona.

Mesén Figueroa, V. (2009). El riesgo de auditoría y sus efectos sobre el trabajo del auditor independiente. *TEC Empresarial*, 3 (Ed.1-2,), 9-12.

PUCHETA MARTÍNEZ, M.C. Y CORTÉS FLEIXAS, J.L.: “Los informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberían ser”, *Auditoría Pública*, 2000, nº 22, diciembre, pp. 35-44.

Torres Pradas, L.: *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*. AECA, 2002.

7.2. Bibliografía web

Audria. “El nuevo informe de auditoría”.

<http://www.audria.net/fitxer/273/EL%20NUEVO%20INFORME%20DE%20AUDITORIA.pdf>

INTOSAI, Normas de auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. <http://www.intosai.org/es/actualidades.html>

ISSAI. (s.f.). Obtenido de <http://www.issai.org>:

[http://www.issai.org/media\(888,1033\)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(888,1033)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf)

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-8147>

Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-12902>

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-20977>

Normas internacionales de auditoría, Federation of Accountants (IFAC):

<https://www.icjce.es/adjuntos/auditores20.pdf>

Ministerio de economía y hacienda: instituto nacional de administración pública (inap):

<http://laadministraciondia.inap.es/noticia.asp?>

Norma Internacional De Auditoría 240, «La Responsabilidad del Auditor en la Consideración del Fraude en la Auditoría de Estados Contables».

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20240%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 200, " objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”.

<http://www.icac.meh.es/nias/nia%20200%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 320, “importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”.

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20320%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 450, “evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría” . <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20450%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 530. “muestreo de auditoría”.
<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20530%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 560, “hechos posteriores al cierre”.
<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20560%20p%20def.pdf>

Norma Internacional De Auditoría 701, “comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”.
<http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=225>

Norma Internacional De Auditoría 706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”.
<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20706%20p%20def.pdf>

Real Decreto-Ley 18/2017, De 24 De Noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-13643

8. Anexos

8.1. Matrices de riesgo

VALORACIÓN DE RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL - MATRIZ DE RIESGOS

NIA-ES 315.25, 315.26, 315.32, 330.5-6

OBJETIVO: Valorar los riesgos de incorrección material identificados en el proceso de planificación, evaluar sus potenciales efectos y decidir los enfoques y alcances de ejecución de procedimientos de auditoría.

CUESTIONES PARA VALORAR LOS RIESGOS	RESPUESTAS SI / NO Explicar en caso negativo
<ul style="list-style-type: none"> ¿Ha completado satisfactoriamente los análisis para identificar los riesgos de incorrección material significativos? 	SI <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> Explicar:
<ul style="list-style-type: none"> ¿Ha contado con la colaboración de la entidad para la realización del análisis de riesgos? 	SI <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> Explicar:
<ul style="list-style-type: none"> ¿Ha tenido entrevistas con la entidad para aclaraciones sobre los riesgos identificados? 	SI <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> Explicar:
<ul style="list-style-type: none"> ¿Ha participado en el proceso de identificación y evaluación de riesgos el personal clave del equipo de auditoría? 	SI <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/> Explicar:

Conforme a NIA-ES 300, 315, 320 y 330

MATRIZ DE RIESGOS EMPRESA "A"

RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4)	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5)	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría				
					O	I	E	CO	CL				SI/NO	SI/NO	A		M	B	Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de intransigibilidad	Modificar procedim. normal de alcance	PC	PS	
																									P	PAS
5	Pasivos omitidos	730	Incorrecto devengo de los gastos	Pasivos no registrados	RC				X		NO			X			Importe significativo			X			X			
6	Devengo ingresos	770	Incorrecto devengo de los ingresos	Ingresos no registrados	RC				X		NO		X			Importe significativo		X			X			X		
7	Subvenciones concedidas	770	Subvención ejercicios anterior	Gasto imputado ejercicio	RC				X		SI		X			Importe significativo	X					X	X			
8	Inversión xxxx	755	Inversión inicial xxxx	Inversión a título gratuito	RI			X			NO		SI		X	Importe significativo	X					X				
9	Provisión paga extra	775	Defecto provisión paga extra	Gasto no registrado	RC			X			SI			X		Provisión no registrada		X				X	X			
10	Provisión indemnizaciones	775	Provisión indemniz.	Ingreso registrado	RAF			X			NO			X		Importe significativo		X				X				

Conforme a NIA-ES 300, 315, 320 y 330

MATRIZ DE RIESGOS EMPRESA "B"																										
RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4)	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5)	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría				
					O	I	E	CO	CL				SI/NO	SI/NO	A		M	B	Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de independencia	Modificar procedim. normal de auditoría	PC	PS	
																										PD
1	Control activos	710	Deficiente control activos	Activos no registrados, defecto amortización, etc	RC		X				NO			X	Activos no registrados			X					X			
2	Control activación inversiones	720	Deficiente control inversiones	Exceso activos registrados, defecto, etc	RC		X				SI			X	Incremento significativo. Exceso activación inversiones.			X					X			
3	Criterio de devengo subvenciones	770	Incorrecto devengo	Activos no registrados	RC			X			SI			X	Importe significativo			X				X		X		
4	Defecto provisión a l/p	750	Defecto provisión	Subvaloración de la provisión	RC			X			NO			X	Importe no significativo								X			

Conforme a NIA-ES 300, 315, 320 y 330

MATRIZ DE RIESGOS EMPRESA "B"																									
RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría			
					O	I	E	CO	CL				A	M	B		Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de incircunscribibilidad	Modificar procedimiento normativo aplicable	PC	PS		
																							PD	PAS	
														subvaloración de la provisión											
5	Remuneraciones pdtes de pago	730	Exceso	Sobrevaloración	RC			X			NO	SI			X	Importe significativo			X						X
6	Ley contratación	770	Cumplimiento o ley contratación	Incumplimiento (contingencias)	RC	X					SI	SI			X	Posible incumplimiento de normativa		X					X		
7	Ley subvenciones	770	Cumplimiento o ley subvención	Incumplimiento (contingencias)	RC	X					SI	SI			X	Posible incumplimiento de normativa		X					X		
8	Devengo ingresos	770	Incorrecto devengo de los ingresos	Ingresos no registrados	RC		X				SI	SI			X	Importe significativo							X		X

Conforme a NIA-ES 300, 315, 320 y 330

MATRIZ DE RIESGOS EMPRESA "B"

RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría		
					O	I	E	CO	CL				A	M	B		Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de independencia	Modificar procedim. normal de auditoría	PC	PS	
																							PD	PAS
9 Recursos Humanos	775	Volumen significativo	Deficiente control interno	RC		X				SI		NO			X							X	X	X

MATRIZ DE RIESGOS: Empresa "C"																									
RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría			
					O	I	E	CO	CL				A	M	B		Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de inspección	Modificar procedimientos	PC	PS		
																							PD	PAS	
1	Immobilitzat intangible	710	Valoració i activació	Actius sobrevalorats	RC			X				SI		X		Actius que es valoren en funció del costos de personal i d'estructura			X			X			
2	Immobilitzat material	710	Gran quantitat d'actius	Actius no registrats, defecte amortizació	RC		X					NO		SI		X	Activos no registrados			X			X		
3	Provisions	750	Defecte provisió	Despesa no registrada	RC			X				SI		SI		X	Provisió no registrada			X			X	X	
4	Ley contratación	770	Cumpliment o ley contratación	Incumplimiento (contingencias)	RC	X						SI		SI		X	Posible incumplimiento de normativa		X				X		

MATRIZ DE RIESGOS: Empresa "C"

RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría		
					O	I	E	CO	CL				A	M	B		Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de inexistencia	Modificar procedimiento o alcance	PC	PS	
																							PD	PAS
5	Ley subvenciones	770	Cumplimiento o ley subvención	Incumplimiento (contingencias)	RC	X					SI			X	Posible incumplimiento de normativa		X				X			
6	Pasivos omitidos	730	Incorrecto devengo de los gastos	Pasivos no registrados	RC				X		NO		X		Importe significativo			X			X		X	
7	Devengo ingresos	770	Incorrecto devengo de los ingresos	Ingresos no registrados	RC				X		NO	X			Importe significativo			X			X		X	
8	Subvenciones concedidas	770	Subvención ejercicios anterior	Gasto imputado ejercicio	RC				X		NO	X			Importe significativo	X						X	X	
9	Provisión paga extra	775	Defecto provisión paga extra	Gasto no registrado	RC			X			NO			X	Provisión no registrada			X				X	X	
11	Naturaleza de la cuenta de	745	Valoración incorrecta	El Patrimonio	RI				X		NO			X	Importe significativo	X						X	X	

MATRIZ DE RIESGOS: Empresa "C"																							
RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO			Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8) A M B	Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría	
					O	I	E	CO	CL			Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión			Pruebas adicionales de inconsistencia	Modificar procedimientos de muestreo	PC	PS			
																				PD	PAS		
patrimonio (100)		del saldo del patrimonio	incorpora resultados de ejercicios anteriores.																				
12 Bien inmueble adquirido a título gratuito	745	No contabilizado	Gasto no imputado	RC		X			SI		NO		X		Importe significativo		X					X	

MATRIZ DE RIESGOS "D"

RIESGOS de IM IDENTIFICADOS (1)	Ref PT	Descripción del riesgo	Efecto negativo del riesgo - describir (2)	Tipo de riesgo (3)	AFIRMACIONES en transacciones, saldos y presentación (según NIA-ES 315 A111)					Riesgo significativo (4) SI/NO	Controles de la entidad relevantes para la auditoría (breve descripción)	Confianza en controles (5) SI/NO	Valoración del Riesgo de Incorrección Material (8)			Explicación de la valoración del riesgo (6)	Respuesta Global de los Riesgos (7)					Respuesta de auditoría		
					O	I	E	CO	CL				A	M	B		Mantener Escepticismo	Equipo con mayor experiencia	Aumentar supervisión	Pruebas adicionales de imprevisibilidad	Modificar procedimiento o alcance	PC	PS	
																							PD	PAS
1	770	Cumplimiento o ley contratación	Incumplimiento (contingencias)	RC	X					SI	SI			X	Posible incumplimiento de normativa	X					X			
2	770	Cumplimiento o ley subvención	Incumplimiento (contingencias)	RC	X					SI	SI			X	Posible incumplimiento de normativa	X					X			
3	710	Activos no registrados del anterior Consorci	Activos no registrados, defecto amortización, etc	RC		X				SI	NO	X			Activos no registrados			X				X		
4	710	Defecto cobertura seguro inmovilizado	Contingencia en caso de siniestro	RI	X					NO	SI			X	Posible contingencia	X						X		
5	735	No presentan declaración IS	Sanción	RI	X					NO	SI			X	Posible sanción	X						X		
6	770	Incorrecta clasificación de los ingresos INCASOL	Incorrecta clasificación, IVA	RC	X					NO	SI		X		Incorrecta clasificación	X						X	X	

CONCEPTO DE RIESGO

RIM = función de RI + RC

Riesgo de Auditoría = función de RIM + Riesgo de detección

TIPOS DE RIESGO

RI – Riesgo Inherente de negocio

RC – Riesgo de Control

RF – Riesgo de Fraude

REF – Riesgo en los estados financieros en su conjunto y afirmaciones

RAF – Riesgo en las afirmaciones sobre transacciones y saldos y en información a revelar

NOTAS

- (1) Incluir los riesgos identificados en el proceso planificación
- (2) Explicar qué es lo que estaría incorrecto en los EEFF
- (3) Pueden considerarse más de una clasificación de tipología de riesgos
- (4) NIA-ES 240 Apartado 27 - "El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos..."
- (5) Explicar si el auditor pone confianza en los controles, para su valoración del riesgo
- (6) Explicar los motivos que llevan al auditor a la valoración del riesgo
- (7) Según los requerimientos de la NIA-ES 330
- (8) Sugerencia de valoración de riesgos combinada

NIVELES DE RIESGO

A – Alto

M – Medio o moderado

B – Bajo

Riesgo inherente	Riesgo de control	RIM
A	A	A
A	M	M
A	B	M B
M	A	M
M	M	M
M	B	B
B	A	M B
B	M	B
B	B	B

AFIRMACIONES

O – Ocurrencia y existencia

I - Integridad

E – Exactitud y valoración

CO – Corte de operaciones

CL - Clasificación

RESPUESTAS GLOBALES (según NIA-ES 330)

- Insistir ante el equipo de auditoría en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.

TIPOS DE PROCEDIMIENTOS

PC – Pruebas de Controles

PS – Pruebas Sustantivas

PD – Pruebas de detalle

PAS – Pruebas analíticas sustantivas

SIGLAS

RIM – Riesgo de incorrección material

IM – Incorrección material

Ref. PT –Referencia de papeles de trabajo donde se identificó el riesgo

MEMORANDUM DE CONTRACTACIÓN (TRLCSP 9/2011, de 14 de noviembre)

En la realización del trabajo, tenemos que diferenciar 2 grandes tipos de contratos: contratos menores y contratos mayores.

CONTRACTOS MENORES o SIMPLIFICADOS

Obras	< 50.000	SIN IVA
Subministr. y Servicios	< 18.000	

En el caso que el valor sea inferior al marcado per la Ley, se necesita:

- Un presupuesto (como mínimo), de aprobación previa del gasto y la factura del contratista.
- Si el contrato es para obras, también se necesita un proyecto.

Art. 65.1: Exigencia de clasificación empresarial al contratista, y en el su caso, al cesionario de contratos de:

Obras	> 350.000 €
Servicios	> 120.000 €

CONTRACTOS MAYORES

Pels contractes majors, s'han d'adjudicar a través d'un procediment negociat, restringit o obert. En aquest sentit, la llei prohibeix expressament que un objecte contractual sigui fraccionat en diferents contractes menors.

a) Procediment negociat	El contracte serà adjudicat a l'empresari justificadament elegit per la Administració, prèvia consulta i negociació dels termes del contracte amb un o més empresaris.		
	Mínim 3 empresaris (sempre que sigui possible).		
	sense públic	caract:	Obres inferiors a 200.000 euros Subministraments i serveis inferiors a 60.000 euros
	amb públic	caract:	Obres entre 200.000 i 1.000.000 euros. Subministrament i serveis entre 60.000 i 100.000 euros.
	Procediment:	Consulta mínim de 3 empreses, com a norma general	
	Tipologia:	Subjectes a publicitat en funció de la causa legal d'utilització. No subjectes a regulació harmonitzada però a un import superior a 60.000 euros	
	caract:	la adjudicación recaerá en el licitador justificadamente elegido por el órgano de contratación, tras efectuar consultas con diversos candidatos y negociar las condiciones del contrato con uno o varios de ellos.	

El procedimiento negociado será objeto de publicidad previa en los casos previstos en el artículo 161, en los que será posible la presentación de ofertas en concurrencia por cualquier empresario interesado. En los restantes supuestos, no será necesario dar publicidad al procedimiento, asegurándose la concurrencia mediante el cumplimiento de lo previsto en el artículo 162.1

Ver tipos de contratos:	
} Adjudicación Contratos de suministro.	Valor estimado inferior a 100.000 euros
} Adjudicación Contratos de servicios.	Únicamente se podrá recurrir a este procedimiento durante un período de tres años, a partir de la formalización del contrato inicial Cuando el contrato en cuestión sea la consecuencia de un concurso y, con arreglo a las normas aplicables, deba adjudicarse al ganador. En caso de que existan varios ganadores se deberá invitar a todos ellos a participar en las negociaciones. Valor estimado inferior a 100.000 euros

- b) **Procediment restringit:** caract: **L'administració selecciona prèviament uns possibles empresaris; són només aquests que poden presentar sol·licitud Mínim 5 empresaris i màxim 20.**
- a). **Concurs: es fixen unes condicions, i s'adjudica a la proposta més ventajosa (no només econòmica)**
 - b). **Subasta: es fixa un import; s'adjudica a qui presenti la proposició més econòmica (sense exedir de l'import fixat)**
- sólo podrán presentar proposiciones aquellos empresarios que, a su solicitud y en atención a su solvencia, sean seleccionados por el órgano de contratación. En este procedimiento estará prohibida toda negociación de los términos del contrato con los solicitantes o candidatos
- Mirar la lley de contractació:
Críterios para la selección de candidatos
Solicitudes de participación.
Selección de solicitantes.
Contenido de las invitaciones e información a los invitados
Proposiciones.
Adjudicación.
- c) **Procediment obert:** → delimitación todo empresario interesado podrá presentar una proposición, quedando excluida toda negociación de los términos del contrato con los licitadores
- a). **Concurs: es fixen unes condicions, i s'adjudica a la proposta més ventajosa (no només econòmica)**
 - b). **Subasta: es fixa un import; s'adjudica a qui presenti la proposició més econòmica (sense exedir de l'import fixat)**

Per tal de realitzar la prova de compliment, en el procés de preparació de l'expedient, en base a l'import del contracte que es licitarà, s'haurà d'iniciar per procediment negociat, obert, restringit. Per poder veure aquests imports a quin procediment correspon hem realitzat uns quadres on es detallen aquests límits

art 171 a 174, 177

art 138

art 14 a 16

SENSE IVA	CONTRACTES NO HARMONITZATS			CONTRACTES HARMONITZATS	IMPORTS SENSE IVA
	Negociat SENSE publicitat (3 ofertes)	Negociat AMB publicitat	OBERT o RESTRINGIT		
Obres	50.000 < X < 200.000	200.000 < X < 1.000.000	1.000.000 < X < 5.225.000	X > 5.225.000	
Subministraments	18.000 < X < 60.000	60.000 < X < 100.000	100.000 < X > 209.000	X > 209.000	
Serveis	18.000 < X < 60.000	60.000 < X < 100.000	100.000 < X > 209.000	X > 209.000	
Gestió de serveis públics	18.000 < X < 60.000	60.000 < X < 500.000	100.000 < X > 209.000	X > 209.000	

TOTS ELS IMPORTS HAN DE CONTENIR LES POSSIBLES PRORROGUES

CONTRACTES HARMONITZATS:

Es tracta de contractes que s'han de publicar en el DOUE (també s'ahurà de publicar al DOGC i al BOE i Perfil. La pròpia UE és qui determina els imports.

PUBLICITAT DE LES LICITACIONS

Negociat AMB publicitat		
	NO HARMONITZAT	HARMONITZAT
OBRES	200m€ < X < 1M€	A partir de 5M€
PUBLICITAT	Perfil i DOGC	Perfil, DOGC, BOE, DOUE
TERMINI ANUNCI	10 dies naturals desde publicació DOGC	37 dies hàbils desde data tramesa a DOUE
TERMINI INVITACIÓ	15 dies naturals desde lliurament	40 dies naturals desde lliurament
SUBMINIS. I SERVEIS	60m€ < X < 100m€	A parti de 200m€
PUBLICITAT	Perfil i DOGC	Perfil, DOGC, BOE, DOUE
TERMINI ANUNCI	10 dies naturals desde publicació DOGC	37 dies hàbils desde data tramesa a DOUE
TERMINI INVITACIÓ	15 dies naturals desde lliurament	40 dies naturals desde lliurament

Negociat SENSE publicitat	
OBRES	50.000 < X < 200.000
Publicitat formalització contracte	màx. 48 dies Perfil i DOGC
Publicitat de l' anunci de sol.licitud de participació	N/A
SUBMINIS. I SERVEIS	18.000 < X < 60.000
Publicitat formalització contracte	màx. 48 dies Perfil i DOGC
Publicitat de l' anunci de sol.licitud de participació	N/A

PROCEDIMENT OBERT (NO harmonitzat)			
OBRES	1M€ < X < 5.000M€	Publicitat de l'anunci de licitació al DOGC.	mín 26 dies naturals abans de l'admissió de propostes
SUBMINIS. I SERVEIS	100m€ < X < 209m€	Publicitat de l'anunci de licitació al Perfil i DOGC.	15 dies naturals des de publicació DOGC

PROCEDIMENT OBERT (Harmonitzat)			
OBRES	A partir de 5.000m€	Publicitat de l'anunci: Perfil, DOGC, BOE, DOUE.	52 dies naturals des de la data tramesa al DOUE (26 dies naturals des de publicació DO GC, BOE)
SUBMINIS. I SERVEIS	A partir de 209m€	Publicitat de l'anunci: Perfil, DOGC, BOE, DOUE.	52 dies naturals des de la data tramesa al DOUE (15 dies naturals des de publicació DO GC, BOE)

Negociat AMB publi + Restringit	
PUBLICITAT	Perfil, DOGC, BOE, DOUE 37 dies naturals des de la data enviament al DOUE.
Publicitat de l'anunci de licitació	(Obras: mín 52 dies naturals).

TERMINIS D'EXECUCIÓ I PRÓRROGUES

	MENOR	NEGOCIAT (3 OFERTES)	NEGOCIAT AMB PUBLICITAT	NEGOCIAT (PUBLICITAT)	TERMINI EXECUCIÓ
OBRES	< 50.000	50.000 a 200.000	>= 60.101,21	d).	a).
SUBMINISTRAMENTS	< 18.000	18.000 a 60.000	>= 30.050,61	e).	b).
CONSULTORIA, ASSESSORIA, SERVEIS				f).	c).

EXCEPCIONS: En el cas de serveis d'ETT en Consultoria, Assistència, etc. no aplica el límit del contracte menor

- a). **Menors:** Màxim 1 any. No prorrogables
PNSP: No previsió genèrica
Obert / Restringit: No previsió genèrica
- Si >4 anys, cal autorització del govern
- b). **Menors:** Màxim 1 any. No prorrogables
PNSP: No previsió genèrica
Obert / Restringit: No previsió genèrica
- Si >4 anys, cal autorització del govern

NOTA: en el cas dels arrendaments -> la pròrroga no pot ser per un període superior al de la meitat del contracte inicial

- c). Menors:** Màxim 1 any. No prorrogables
PNSP: Contracte inicial màxim 2 anys.
Obert / Restringit: Contracte inicial màxim 2 anys.

NOTA: serveis de gestió de sistemes de telecomunicacions i d'informació màxim 4 anys + 2 prorrogables

- d).** Anunci indicatiu: >= 5.923.624 (IVA exclòs)
Anunci licitació: >= 5.923.624 (IVA exclòs)

- e).** Anunci indicatiu: >= 750.000 (IVA exclòs)
Anunci licitació: >= 236.945 (IVA exclòs)

- f).** Anunci indicatiu: >= 750.000 (IVA exclòs)
Anunci licitació: >= 200.000 (IVA exclòs)
>= 236.945 (IVA exclòs)

Contracte + pròrroga m Les pròrrogues no poden tenir un termini superior al contracte inicial.
Contracte + pròrroga m Les pròrrogues no poden tenir un termini superior al contracte inicial.

La xifra ha de tenir en compte els subministraments posats a disposició de l'empresari per l'Administració

(categories telecomunicacions i I+D)
(resta de categories)

8.3. Ejemplo verificación: Pruebas de cumplimiento

8.3.1 Contrato mayor

EXPEDIENT A145 17 144 "Muntatge, lloguer, opció compra..."

PROCEDIMENT DERIVAT D'UN ACORD MARC

EN RELACIO A L'EXPEDIENTS DE CONTRACTACIÓ

- 1). Existència i correcta ordenació cronològica dels corresponents tràmits.
OK. Verificada l'ordenació de tots els tràmits realitzats.
- 2). Existència del perfil del contractant (art. 53 TRLCSP), és a dir, la difusió del perfil del contractant a través d'internet amb la finalitat de garantir la transparència i l'accés, i la seva integració en la Plataforma de Contractació de la Generalitat.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 3). Proposta raonada d'adquisició i informe del servei promotor de la contractació, en que es justifiqui adequadament l'elecció del procediment i els criteris que es tindran en compte per adjudicar el contracte (art. 109.4 TRLCSP), així com el valor estimat del contracte (art. 88 TRLCSP).
OK. Hem vist un informe emès pel Consorci el 4 de desembre de 2017, justificant que el procediment serà d'Acord Marc (d'acord amb l'article 196 de la TRLCSP) i la sol·licitud d'inici de l'expedient.
- 4). Hi ha un certificat d'existència de crèdit, i que el pressupost i el valor estimat del contracte s'han determinat correctament (quant a l'estimat, tot afegint al pressupost de licitació el valor de les pròrrogues previstes). Si hi ha un òrgan de control econòmic-pressupostari, cal comprovar que hagi emès el seu informe prèviament l'expedient.
OK. Comprovat que el pressupost i el valor estimat del contracte s'hagin calculat correctament.
- 5). En cas de despesa pluriennal, certificat d'existència de suficiència del límit de compromisos; aprovació de la plurianualitat per l'òrgan de govern de l'entitat o el que es determini a les bases d'execució pressupostàries. (art. 110.2 TRLCSP).
OK. Vist justificació de la despesa pluriennals (duració del contracte de 5 anys) i certificat de generació de crèdit pressupostari suficient.
- 6). Caldrà comprovar que el procediment de contractació (harmonitzat, obert, negociat, menor) i la forma de tramitació de l'expedient (ordinària, urgent, d'emergència) han estat els correctes. La forma de determinar el procediment adequat és normalment quantitativa, és a dir, segons el pressupost de licitació. En els supòsits del procediment negociat, cal prestar especial atenció amb l'al·legat d'exclusivitat, que ha de respondre a una exclusivitat real –per raons artístiques o de propietat intel·lectual, o perquè, materialment, no hi hagi cap altre proveïdor possible en el mercat–, i en cap cas que es fonamenti en una escassetat de licitadors, o a la dificultat per trobar-los. En aquests casos, no és suficient una declaració d'un òrgan intern de l'entitat, sinó que caldrà justificar, en funció de cada cas, la raó d'aquesta exclusivitat.

Cal també anar amb compte amb els possibles fraccionaments, tant de la contractació globalment considerada (és a dir, que una licitació que hauria de ser única per a tot el territori o un àmbit funcional concret no es divideixi en una multiplicitat de contractes negociats o menors), com d'un expedient individual (que no es parteixi en diversos procediments, per eludir el compliment dels requisits de publicitat i concurrència). Si la causa, l'objecte i les condicions de prestació del contracte són les mateixes, s'ha de promoure una única licitació; i encara més, si les parts també coincideixen.
OK. El procediment de contractació és obert i la forma de tramitar és ordinària. Com veiem, l'import licitat no supera els 5.250.000€ per considerar-se que el procediment és harmonitzat.
- 7). Hi ha un plec de clàusules administratives particulars i un de prescripcions tècniques (art. 116.1 TRLCSP), que el primer consta informat pels serveis jurídics competents i tots dos, aprovats per l'òrgan de contractació, i que el conté tots els extrems que especifica el TRLCSP. El plec de prescripcions tècniques no pot incorporar clàusules que hagin de figurar en el de clàusules administratives. Que existeix el plec de

prescripcions tècniques i la seva aprovació per l'òrgan de contractació; així com que el contingut és l'adequat. Veure notes: ELS PLECS

N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.

- 8). Comprovar que els licitadors han acreditat la seva solvència econòmica, tècnica, financera i professional, d'acord amb els criteris establerts en el plec de clàusules administratives particulars i en la LCSP (arts. 54 i següents TRLCSP). Han de ser criteris proporcionals a la quantia i relacionats amb la prestació contractada, i que no suposin restricció a la competència.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 9). Comprovar que consta a l'expedient la documentació administrativa, econòmica i tècnica presentada pels licitadors, o, en cas contrari, que se li ha donat el tractament adequat, és a dir, que s'ha retornat als qui l'hagin sol·licitada, o que s'ha destruït, d'acord amb la normativa aplicable (si ha transcorregut un any des de l'adjudicació ferma, i si la possibilitat de destruir-la estava prevista en els plecs).
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 10). Cal comprovar que consta a l'expedient un informe de valoració de les ofertes presentades, raonat i signat pels tècnics o vocals responsables, que aplica els criteris d'adjudicació previstos en el plec de clàusules administratives particulars. Aquests criteris han de ser objectius (determinables mitjançant l'aplicació de fórmules), almenys en un 50% de la puntuació total; si no ho són, cal que es nomeni un comitè d'experts, perquè valori els criteris subjectius. Entre els criteris d'adjudicació no pot haver-hi cap que sigui un criteri de solvència (com l'experiència prèvia de l'empresa, la qualificació acadèmica o professional del seu personal o el material de què disposa). Si s'accepten millores, cal «precisar sobre quins elements i en quines condicions queda autoritzada la presentació». L'informe d'adjudicació no pot desglossar els criteris d'adjudicació establerts en el plec en subcriteris, si aquests no han estat també especificats (i ponderats) en el plec, ni pot limitar-se a assignar els punts previstos, sinó que ha de motivar per què ho fa. Els criteris valorats han de correspondre exactament als establerts en el plec.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 11). Cal obtenir evidència, d'acord amb la mostra analitzada, que s'han respectat plenament els principis de la contractació, i, sobre tot, el de concurrència. En el cas que es presentin pocs licitadors en els procediments oberts, o que en els negociats i menors l'entitat sempre convidi als mateixos, cal reclamar que es prenguin les mesures adients per augmentar-ne la concurrència, fent-ne més publicitat, convidant a més candidats en els negociats i els menors, o modificant les condicions de la contractació per fer-la més concurrent.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 12). Les actuacions de la mesa, si n'hi ha, i/o dels serveis gestors (en el cas dels expedients negociats) s'han desenvolupat conforme a la llei, i han quedat recollides en les actes corresponents, en el primer cas, o en els informes i documents justificatius, en el segon. En la mesa de contractació sempre ha d'haver-hi un assessor jurídic i un interventor, o una persona que tingui atribuïdes les funcions de control econòmic-pressupostari de l'entitat. Si no hi són, els seus acords no són vàlids. Els membres de la mesa no poden delegar les seves competències, perquè la competència no és seva, sinó única, de la mesa: només poden ser substituïts, una substitució (i un substitut) que han d'estar previstos en la resolució de nomenament dels seus integrants.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.

Procediment d'adjudicació, presentació de garanties, formalització i execució

- 1). Publicació al BOE, i en el seu cas al DOUE, de l'anunci de licitació, amb excepció del procediment negociat quan no procedeixi aquesta publicitat. La convocatòria i adjudicació dels expedients harmonitzats s'han de publicar en el DOUE, el BOE i el DOGC, a més de en el perfil del contractant de l'entitat. (arts. 142 i 177.2 TRLCSP).
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es

deriva aquest contracte.

- 2). Verificacions en els plecs de clàusules administratives:
 - a) **Críteris per a l'adjudicació del contracte i la seva ponderació raonable. (art. 150 TRLCSP). N/A**
 - b) **Admissió de variants o alternatives que els licitadors puguin introduir en les seves proposicions i establiment de límits precisos a les mateixes (art. 147 TRLCSP) .N/A**
 - c) **Establiment de criteris objectius sobre presumpció de temeritat, en cas de desestimació d'ofertes temeràries. Es verificarà que en el cas d'haver-se presentat ofertes que d'acord amb els plecs siguin considerades temeràries, que s'ha donat el corresponent tràmit d'audiència, les justificacions aportades i quan es tracti d'un contractes sotmès a regulació harmonitzada si s'ha comunicat el rebuig a la Comissió Europea, si escau (art. 152 TRLCSP).N/A**
- 3). Verificació de la correcta aplicació de les ponderacions, en els criteris d'adjudicació.
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 4). En quant a la fórmula que s'utilitzi per a la valoració dels preus ofertats, haurà de complir els següents requisits:
 - a) **L'oferta econòmica ha de valorar-se d'acord amb la fórmula matemàtica que s'especifiqui en el plec, sense que puguin tenir en compte altres criteris que no hagin estat detallats prèviament. N/A**
 - b) **Les fórmules han de possibilitar que obtinguin una puntuació superior les ofertes que proposin un preu inferior i una puntuació inferior a aquelles que proposin un preu superior. N/A**
 - c) **La fórmula, ha de permetre, de forma raonable, que la importància relativa concedida en el plec a l'oferta econòmica, en relació amb altres criteris de valoració previstos, tingui més pes que els criteris subjectius; en cas contrari caldrà introduir en la puntuació la valoració d'experts. N/A**
- 5). En els procediments negociats, amb o sense publicitat, es verificarà si en el plec de clàusules administratives es determinen els aspectes econòmics i tècnics a negociar (art. 176 TRLCSP).
N/A. És un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.
- 6). Cal comprovar que consti a l'expedient acord d'adjudicació amb resolució motivada de l'òrgan de contractació; així com els informes tècnics que en el seu cas s'hagin sol·licitat (art. 151 TRLCSP). Aquestes s'haurà d'ajustar a la proposta realitzada per la Mesa i, en cas contrari, analitzar especialment la motivació de discrepàncies, i la motivació de l'òrgan que resol.
OK. Es va emetre un informe tècnic proposant l'adjudicació del contracte a "ALGECO CONSTRUCCIONES MODULARES, S.L." a 17 de juny de 2016.
- 7). Document administratiu de formalització contractual (art. 28.1 TRLCSP). El contracte compleix els requisits legals, i està signat per l'adjudicatari i l'òrgan de contractació, o aquell en qui hagi delegat. Tots els procediments de contractació del sector públic s'han de plasmar en un contracte (la contractació verbal és il·legal), llevat dels menors (que només requereixen l'existència de crèdit, l'aprovació de la despesa, la factura reglamentària, i, en el cas d'obres, el projecte d'obres) i els expedients d'emergència, que poden contractar-se fins i tot sense crèdit, a reserva d'informar al govern en un termini determinat i instruir, després, l'expedient adient.
OK. S'ha verificat que el contracte compleix els requisits legals, a més hem comprovat que està signat per adjudicatari (Sra. Adeline Elisabeth Potié) i la Gerent (Sra. Mercè Massa Rincón) el 5 d'abril del 2017.
- 8). Cal comprovar si els òrgans de l'ens que han intervingut en el procediment són els competents per realitzar les actuacions respectives, i que, si s'han produït delegacions de competències o autoritzacions de signatures, compleixin els requisits legals.
OK. Totels òrgans que han intervingut durant el procediment han segut els competents, exercint així les seves corresponents actuacions i deixant constància mitjançant la signatura de cadascun d'ells.
- 9). Cal comprovar que s'han remès les dades dels contractes preceptius al Registre Públic de Contractes de la Generalitat
OK. Vist remesa de les dades al registre públic de contractes via telemàtica, i publicat al DOGC.
- 10). Caldrà comprovar que existeixin els escrits d'invitació almenys a tres empreses capacitades (art. 178.1 TRLCSP).

N/A. Es un procediment derivat d'un Acord Marc del contracte EXP. A1100314/049, per tant no aplica al correspondre a un procés el qual ja es va presentar la documentació pertinent de l'expedient del qual es deriva aquest contracte.

Procediment relatiu al derivat de l'Acord Marc

- 1) L'existència de l'AM conclòs amb un o varis empresaris (art. 196 TRLCSP). Aquest document equival a la formalització contractual.
OK. Vist en el punt 7).
- 2) Justificació de la necessitat de convocar una nova licitació, quan siguin varis els empresaris i l'adjudicació es realitzi aplicant els termes fixats en el propi acord marc (art. 197.3 TRLCSP).
N/A. Ja que es tracta d'uún acord marc amb tan sol una empresa.
- 3) Escrits de consulta dirigits a totes les empreses capaces, per norma general que s'hagi consultat totes les empreses homologades, amb les excepcions previstes a la llei, i que les condicions que aquestes ofereixin respectin les establertes en l'acord marc. Es permet, que en casos de contractes que per quantia no siguin sotmesos a regulació harmonitzada (Obres >=5.186 mil euros; serveis, subministraments >= 207 mil euros), es sol·liciti oferta a un mínim de tres dels proveïdors homologats. (art. 198.4.a) TRLCSP).
OK
- 4) Acord d'adjudicació en resolució motivada de l'òrgan de contractació; així com els informes tècnics que en el seu cas s'hagin sol·licitat (art. 198.4 TRLCSP i 54.2 LRJPAC).
OK

PAGAMENT I LIQUIDACIÓ DEL CONTRACTE

- 1). Caldrà comprovar que consta a l'expedient, l'acte formal i positiu de recepció o conformitat del bé subministrat o el servei prestat, en el termini i de la forma previstos per la Llei.
N/A Perquè el contracte té una durada de 5 anys.

CONCLUSIÓ:

Concluïm sense incidències.

8.3.2 Contrato menor

Hem analitzat tres contractes menors:

- 1) Un contracte d'obra menor que no pot superar els 50.000€ del import sense IVA.
 - 2) Un contracte de servei que no pot superar els 18.000€ del import sense IVA.
 - 3) i un contracte de subministrament que tampoc pot superar els 18.000€ del import sense IVA.
- En aquestes tres casos, es compleixen aquests requeriments.

Hi ha 3 fases en la tramitació d'un contracte menor:

- 1 **Aprovació de l'expedient:** pressupost
- 2 **Selecció del proveïdor:** adjudicació directa a qualsevol empresari amb capacitat d'obrar i que tingui l'habilitació professional necessària per realitzar l'obra.
- 3 **Execució del contracte:** factura

Hem seleccionat els contractes menors amb un import més significatiu de 2017.

D'aquesta manera comprovem els tres contractes menors seleccionats i verifiquem els anteriors punts:

Nº EXPEDIENT	DATA	EXPEDIENT	PRESSUPOST	COMUNICACIÓ DE L'EXPEDIENT AL PROVEÏDOR	FACTURA	CONCLUSIÓ
A100-2017-S275	27/03/2017	1	2	OK	3	OK
A100-2016-S154	11/02/2016	1.1	2.1	OK	3.1	OK
A100-2016-S411	11/02/2016	1.2	2.2	OK	3.2	OK

1 En l'expedient de contractació estan les dades de l'òrgan pressupostat, dades del contracte (objecte, import, proveïdor...), el certificat d'existència de crèdit i la resolució de l'òrgan de contractació d'aprovació de la despesa i d'adjudicació.

Tot firmat pel Cap d'àrea d'organització i serveis generals i el CAP de l'àrea de TIC . **OK**

1.1 En l'expedient de contractació estan les dades de l'òrgan pressupostat, dades del contracte (objecte, import, proveïdor...), el certificat d'existència de crèdit i la resolució de l'òrgan de contractació d'aprovació de la despesa i d'adjudicació.

Tot firmat pel director d'Equipaments Educatius i el responsable de nova Organització . **OK**

1.2 En l'expedient de contractació estan les dades de l'òrgan pressupostat, dades del contracte (objecte, import, proveïdor...), el certificat d'existència de crèdit i la resolució de l'òrgan de contractació d'aprovació de la despesa i d'adjudicació.

Tot firmat pel director d'Equipaments Educatius . **OK**

2 Pressupost firmat pel Cap d'àrea d'organització i serveis generals . **OK**

2.1 Pressupost firmat pel Cap d'Àrea d'Equipaments Educatius . **OK**

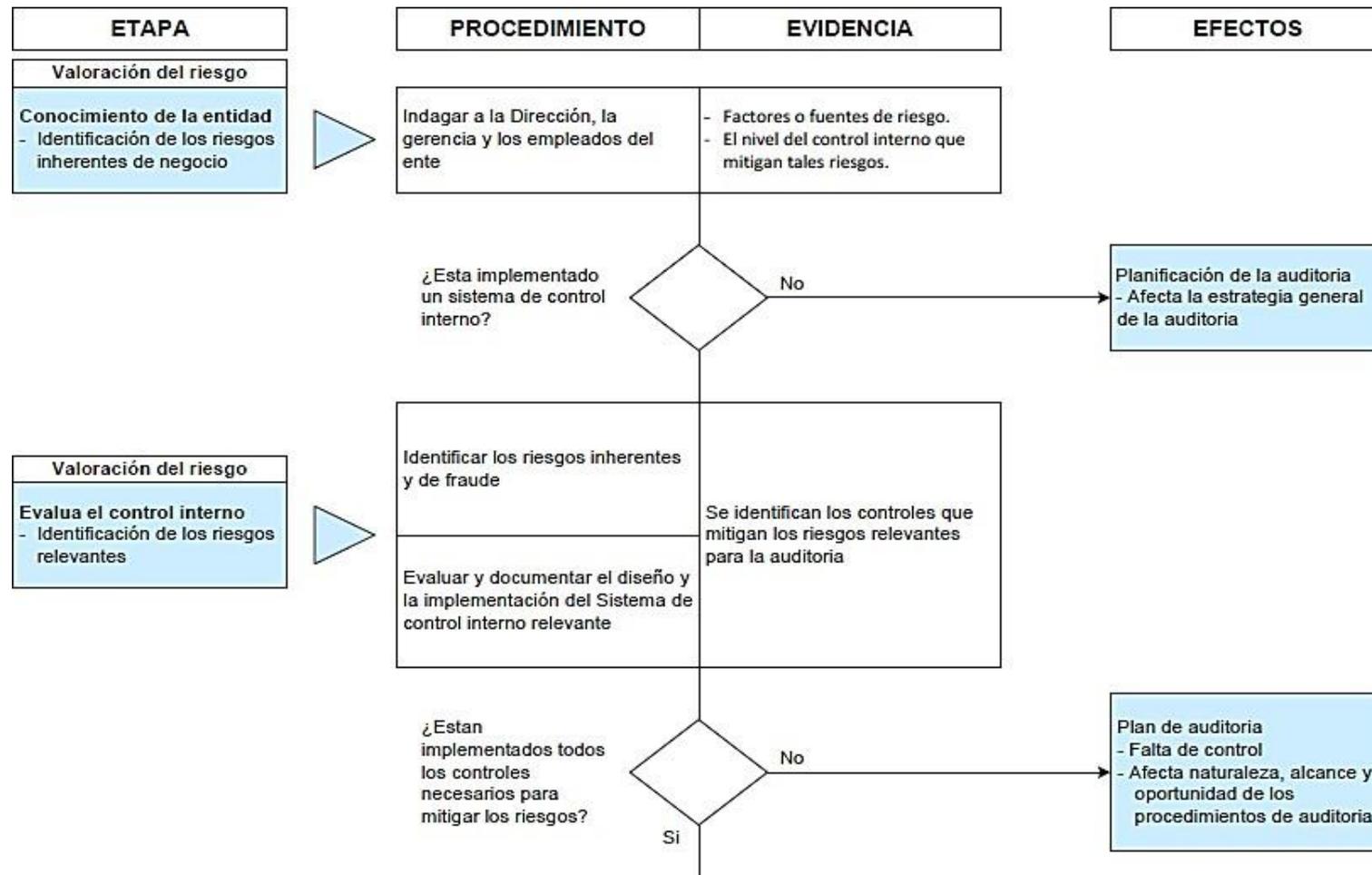
2.2 Pressupost firmat pel Cap d'Àrea d'Equipaments Educatius i Responsable de la unitat de serveis generals i manteniment. **OK**

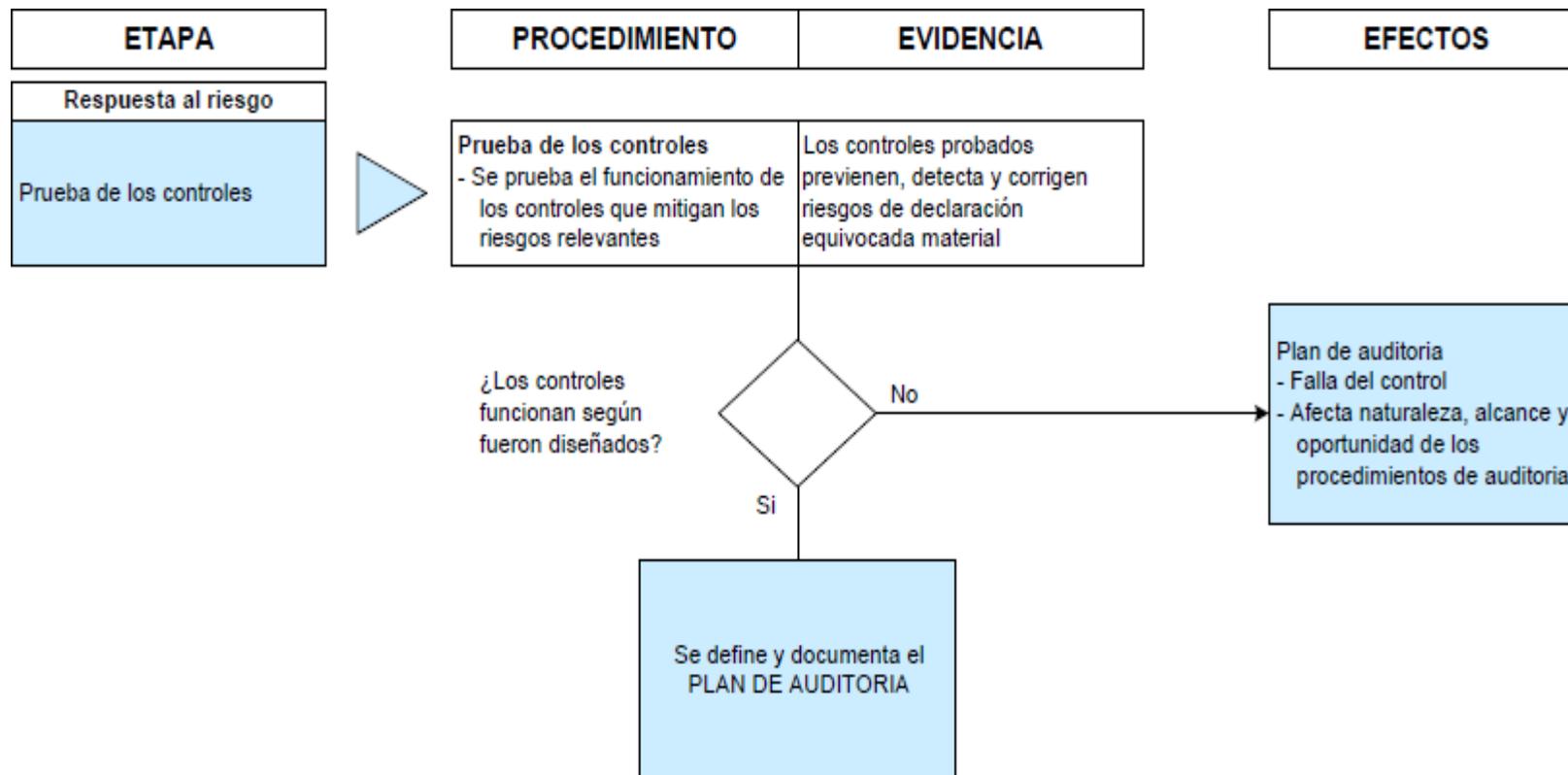
3 Vistes les factures signades per Cap d'Àrea d'organització i serveis generals, Cap de l'Àrea de TIC . **OK**

3.1 Vista factura firmada per Cap d'Àrea d'Equipaments Educatius. **OK**

3.2 Vista factura firmada per Cap d'Àrea d'Equipaments Educatius. **OK**

8.4. Circuito de control interno ¹





¹ Gustavo Daniel abadernar, trabajo de investigación: " el sistema de control interno y su importancia en auditoria"