



Cuadernos de Trabajo [08]

Normas Técnicas de Auditoría sobre:

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Junta Directiva

Presidente

D. Ángel Medina López

Vicepresidente

D. Josep María Bosch Veciana

Secretario Accidental

D. Raimundo Lafuente Ruiz

Tesorero Accidental

D. José Miguel Tudón Valls

Vocales

Dña. Ana Tanco Muñoz de Morales

D. Andrés Parra García

D. Eduardo Vidal Castarlenas



Centro Europeo de Auditores Socio-Laborales

Presentación

El CENTRO EUROPEO DE AUDITORES SOCIO-LABORALES "CEAL" es una asociación interprofesional de expertos en materias laborales constituido en Madrid mediante escritura pública el 22 de septiembre de 1993 al amparo de la Ley de Asociaciones e inscrita en el Registro Nacional con el número 132722.

La Asociación ha sido promovida e impulsada por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE GRADUADOS SOCIALES, tiene ámbito estatal y nace como iniciativa para fomentar la especialización en auditoría socio-laboral, ampliando y perfeccionando los servicios de asesoría y consultoría laboral.

Ceal, como primera Asociación de Auditores Laborales, regula y ordena la profesión de auditor laboral y tiene las siguientes funciones básicas:

- ✓ Elaborar las Normas Técnicas de Ejecución de los trabajos de auditoría.
- ✓ Establecer el Código de Conducta Profesional y las Normas Éticas.
- ✓ Realizar los guiones y manuales de auditoría.
- ✓ Controlar la calidad material y formal de los trabajos profesionales.
- ✓ Fomentar los estudios de especialización profesional.
- ✓ Promover el estudio de nuevas metodologías de trabajo.
- ✓ Establecer la formación y especialización continua de sus miembros.

La voluntad de CEAL es promover y potenciar la auditoría laboral como servicio profesional independiente, y como medida de fomento del cumplimiento voluntario por las empresas de la Legislación del Orden Social.

La incorporación a CEAL se realiza por ejercer la profesión libre de las diferentes titulaciones que permiten el acceso, una vez superadas las pruebas de aptitud teórico-prácticas.

Superada la prueba de admisión, certificación de calidad profesional, CEAL expide el título privado de Auditor Socio-Laboral.

En sus relaciones con los Colegios Profesionales, CEAL respetará las normas legales y reglamentarias que regulan las profesiones de sus miembros, reforzando la calidad ética y profesional y la especialización permanente.

RELACION DE PUBLICACIONES

Cuadernos de Trabajo:

- [01] Ley de infracciones y sanciones en el orden social (LISOS).
- [02] Criterios técnicos de la actuación de la inspección de trabajo en materia de:
Respeto y garantía de los derechos de los ciudadanos ante la inspección de trabajo y de la Seguridad Social.
- [03] Criterios técnicos de actuación de la inspección de trabajo en materia de:
- Prevención de riesgos laborales.
- [04] Criterios técnicos de actuación de la inspección de trabajo en materia de:
- Régimen económico de la Seguridad Social.
- [05] Normas técnicas de auditoría sobre:
- Errores e irregularidades.
- Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada.
- Procedimientos analíticos.
- [06] El Marco Profesional de la Auditoría Sociolaboral.
- [07] Normas técnicas de auditoría sobre:
- Carta de manifestaciones de la dirección.
- Contrato de auditoría o Carta de encargo.
- [08] Normas técnicas de auditoría sobre:
- Procedimientos analíticos
- Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada
- Consideración del trabajo realizado por auditoría interna.
- [09] Ámbito internacional sobre:
- Comunicación de la Comisión relativa a la auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir.
- El auditor legal en la Unión Europea.
- Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 15 de noviembre de 2000 sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos.
- [10] Instrucciones de actuación del Ministerio Fiscal en torno a:
- La siniestralidad laboral.

Papeles de Trabajo:

1. Guión de Auditoría de Legalidad Laboral.
2. Directrices Técnicas para Planificación Global.
3. Programa-Cuestionario de Control Interno (Documentación de Empresa).
4. Programa-Cuestionario de Seguridad y Salud Laboral.
5. Programa-Cuestionario de Retenciones de Trabajo (IRPF).
6. Programa-Cuestionario Genérico.
7. Cuestionario-Declaración de Derechos y Deberes Laborales.

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA:

Mientras el Centro Europeo de Auditores Laborales, “CEAL”, no elabore normas propias y orientaciones técnicas para la ejecución de los trabajos de auditoría sociolaboral, serán de aplicación las normas de auditoría publicadas por el ICAC, IGAE, INTOSAI, TCu y TCE, previa acomodación y adecuación a las particularidades del área sociolaboral auditada.

En publicaciones sucesivas se irán dando a conocer las diferentes normas de los organismos mencionados:

ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Ministerio de Economía).
IGAE	Intervención general del Estado.
TCu.	Tribunal de cuentas.
TCE.	Tribunal de Cuentas Europeo.
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Normas Técnicas de Auditoría:

ÍNDICE

Pág. Núm.

Resolución de 25 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos” .	6
Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada” .	11
Resolución de 27 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna”	19

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Resolución de 25 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Procedimientos Analíticos".

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC Nº 4), contemplan, como uno de los métodos de obtención de evidencia por el auditor, la aplicación de técnicas de examen analítico en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor sobre la aplicación de procedimientos analíticos en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España se presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre "Procedimientos analíticos", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de junio de 2000 (B.O.E., 4- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a in-

formación pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Procedimientos Analíticos", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Madrid, 25 de julio de 2001
El Presidente del Instituto de
Contabilidad y Auditoría de Cuentas
José Luis López Combarros

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen, en los párrafos 2.5.1, 2.5.23 y 2.5.30, lo siguiente:

"Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas".

"La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

.....

f) *Técnicas de examen analítico.*

Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente puedan esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.).

2. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.5.6. de las normas técnicas de auditoría, se entiende por evidencia suficiente *"aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas*

de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas."

3. Se entiende por procedimientos analíticos el análisis de ratios y tendencias significativas, incluyendo la correspondiente investigación de partidas y fluctuaciones que no sean coherentes con otra información relevante o que se desvíen sustancialmente de los importes previstos o estimados.

OBJETO DE LA NORMA

4. El objeto de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas.

5. El auditor en general aplicará los oportunos procedimientos analíticos en las etapas de planificación y revisión global de la auditoría. Asimismo, pueden utilizarse estos procedimientos en otras etapas del trabajo.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

6. La referencia a la expresión auditoría de cuentas en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

NATURALEZA Y FINALIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Naturaleza

7. La elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanza-

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

das) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto.

8. Los procedimientos analíticos pueden incluir entre otros:

- a) La investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.
- b) La explicación de las desviaciones significativas con respecto a los importes previstos o presupuestados.
- c) El análisis de ratios y tendencias significativas. Este análisis incluye la comparación de la información financiera de la entidad auditada con:
 - i) La información financiera similar de periodos anteriores.
 - ii) Las cifras estimadas por la entidad auditada, tales como presupuestos o proyecciones.
 - iii) Las expectativas del auditor respecto al resultado de algunas estimaciones, tales como provisiones o dotaciones con cargo a resultados en concepto de amortización o depreciación de activos.
 - iv) La información del sector de actividad en que la empresa auditada desarrolla su negocio.
 - v) La información de otras entidades de tamaño comparable del mismo sector de actividad.
- d) El estudio de elementos clave de la información financiera de los que, como es el caso de los márgenes brutos, puede esperarse un comportamiento basado en la experiencia de la entidad.
- e) El estudio de la relación entre cierta información financiera y otra información no financiera, tales como la correlación entre los gastos de personal y el número de empleados.

9. Los procedimientos analíticos pueden utilizarse para analizar cualquier componente de la información financiera, así como de la información consolidada, de componentes de empresa, filiales, divisiones, segmentos, etc.

Finalidad

10. Los procedimientos analíticos tienen la siguiente finalidad en el contexto de una auditoría de cuentas:

- a) Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- b) Como procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
- c) Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.

11. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos durante la etapa de planificación de su trabajo, para mejorar su comprensión de la actividad de la entidad auditada y para identificar las áreas de mayor riesgo potencial.

12. La aplicación de los procedimientos analíticos en la planificación del trabajo ayuda al auditor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

13. En la aplicación de los procedimientos analíticos en la etapa de planificación de la auditoría se utiliza tanto información financiera como no financiera.

"Procedimientos Analíticos"
"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"
"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

(f) La comparabilidad de la información disponible.

(g) El conocimiento obtenido por el auditor en actuaciones anteriores respecto a la fiabilidad de los sistemas de control interno y los problemas que han generado ajustes o salvedades en el informe de auditoría.

**PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS
UTILIZADOS EN LA REVISIÓN GLOBAL
DEL TRABAJO.**

17. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos al terminar o estar próxima la fecha de terminación del trabajo, como ayuda para formarse una opinión global sobre si la información financiera, en su conjunto, es consistente con su conocimiento de la actividad del cliente.

18. El resultado de los procedimientos analíticos pretende corroborar la opinión que haya podido formarse respecto a las afirmaciones de la dirección en el proceso de formular la información financiera auditada, ayudándole, en definitiva, a formarse una conclusión global sobre su razonabilidad o a identificar áreas que requieran la aplicación de pruebas de auditoría adicionales.

**GRADO DE CONFIANZA EN LOS
PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS**

19. La aplicación de procedimientos analíticos se basa en la hipótesis de que existen relaciones lógicas entre los datos y que seguirán existiendo, a falta de evidencia en contrario. La existencia de tales relaciones proporciona evidencia respecto a la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. No obstante, la confianza a depositar en los resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica dependerá de la valoración que haga el auditor del riesgo de que, aun dándose tales relaciones, puedan existir errores significativos.

**PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS
UTILIZADOS COMO PROCEDIMIENTOS
SUSTANTIVOS.**

14. Los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales, pueden consistir en pruebas de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. La decisión sobre los procedimientos a utilizar para alcanzar un objetivo concreto de auditoría descansa en el criterio profesional del auditor respecto a la eficacia y eficiencia de los procedimientos disponibles en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información incluida en las cuentas anuales.

15. En general, el auditor consultará a la dirección de la entidad sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos, así como sobre el resultado de los procedimientos de esa naturaleza llevados a cabo por la entidad. Pueden utilizarse datos analíticos preparados por la entidad, bajo el supuesto de que el auditor tenga evidencia de que esos datos han sido preparados adecuadamente.

16. La utilización de procedimientos analíticos como pruebas sustantivas tomará en consideración los factores siguientes:

a) La confianza en los resultados esperados.

b) La naturaleza de las actividades de la entidad auditada y su nivel de detalle de la información disponible.

c) La relevancia y disponibilidad de información financiera (presupuestos, proyecciones, etc.) y no financiera (estadísticas de producción, de talleres analíticos, etc.).

d) La fiabilidad de la información disponible y del sistema de control interno diseñado para su preparación y compilación.

e) Las fuentes de información disponibles, siendo preferibles las fuentes externas a las internas.

20. El grado de confianza que el auditor deposita en los procedimientos analíticos depende de los factores siguientes:

- a) La importancia relativa de las partidas analizadas.
- b) Los resultados de otros procedimientos aplicados para lograr los mismos objetivos de auditoría.
- c) La precisión de las predicciones y estimaciones realizadas.
- d) La evaluación del riesgo de auditoría.
- e) La eficacia de los controles que afectan a la preparación de los datos e información utilizados.

INVESTIGACIÓN DE VARIACIONES ANORMALES

21. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones significativas o relaciones inconsistentes con otra información relevante disponible, o que se desvía significativamente de los importes previstos o estimados, el auditor deberá investigar tales circunstancias, obteniendo la evidencia y las explicaciones adecuadas. Esta investigación es normalmente realizada por el auditor mediante: preguntas a la dirección de la entidad auditada, corroboración de las respuestas (por ejemplo, comparándolas con el conocimiento previo del negocio que tenga el auditor o con otras evidencias obtenidas durante la realización de la auditoría) y evaluación de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría cuando la explicación no se considera adecuada o no se puede proporcionar ninguna explicación.

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada".

Los artículos 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, y 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, establecen la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativa a la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los eventuales incumplimientos de la normativa a la que la entidad auditada se encuentra sujeta y que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de junio de 2000 (B.O.E.,

3- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la Normativa aplicable a la Entidad Auditada", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Madrid, 26 de julio de 2001
El Presidente del Instituto de
Contabilidad y Auditoría de Cuentas
José Luis López Combarros

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA

INTRODUCCIÓN

1. El artículo 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas determina:

"Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:

a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad.

b) Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad".

2. El Artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas determina:

"....., el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:....."

e) Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales".

CONSIDERACIONES GENERALES

3. Se entiende por normativa aplicable, a efectos de esta norma técnica, el conjunto de disposicio-

nes, cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial.

4. El término, incumplimiento utilizado en esta norma técnica, se refiere a actos, intencionados o no, por acción o por omisión, llevados a cabo por la entidad sometida a auditoría, o a situaciones en las que ésta se encuentre, contrarios a la normativa aplicable. Estos actos o situaciones incluyen transacciones realizadas por o en nombre de la entidad, o por cuenta de ella, por su dirección o sus empleados. A efectos de esta norma técnica el incumplimiento no incluye actuaciones impropias de los administradores, directivos o empleados realizadas a título personal no relacionadas con la actividad de la entidad.

En la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades pueden encontrarse los criterios sobre la actuación del auditor ante este tipo de hechos en la auditoría de las cuentas anuales.

5. La determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede de la competencia profesional del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad. La determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir normalmente el asesoramiento de un experto legal.

6. La normativa aplicable determina la forma y contenido de las cuentas anuales de una entidad, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben ser registrados y la información que deben contener. Asimismo, establece las bases sobre las que la entidades debe desarrollar su actividad. Algunas entidades operan en sectores sujetos a supervisión (bancos, entidades de seguros,

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

etc.). Otras sólo están sometidas a la normativa relacionada con aspectos operativos del negocio (por ejemplo, la relativa a la seguridad e higiene en el trabajo). El incumplimiento de la normativa aplicable puede tener consecuencias financieras para la entidad, tales como multas, litigios, etc., o incluso llevar al cese de su actividad. Por lo general, cuanto menos se refieran a hechos y transacciones que deben tener reflejo en las cuentas anuales, menor es la probabilidad de que el auditor tenga conocimiento de ellas, o reconozca su posible incumplimiento.

7. De acuerdo con el contenido del artículo 209.1 del T.R.L.S.A. y del artículo 5.1. e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor deberá tener en consideración en su informe los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada que hubiera comprobado durante la realización de su trabajo de auditoría y que de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

OBJETO DE LA NORMA

8. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el informe de auditoría y la comunicación al Órgano de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores.

ÁMBITO DE LA NORMA

9. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace

extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LA DIRECCIÓN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE

10. Es responsabilidad de los administradores y de la dirección de la entidad asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa que le es de aplicación. La responsabilidad de la prevención y detección de incumplimientos corresponde, por tanto, a los administradores y a la dirección en el ámbito de sus competencias.

En el Anexo I, se enumeran algunos ejemplos de políticas y procedimientos, entre otros, que pueden ayudar a los administradores y a la dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la prevención y detección de incumplimientos y cuya aplicación puede ser objeto de consideración por el auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE

11. El auditor no es responsable de la prevención de los incumplimientos de la normativa aplicable.

12. Al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, así como al evaluar los resultados de su trabajo y al informar sobre ellos, el auditor debe ser consciente de que los incumplimientos por parte de la entidad de la normativa aplicable pueden afectar significativamente a las cuentas anuales, por lo que el auditor debe realizar su trabajo de forma que tales incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Sin embargo, no debe esperarse que una auditoría pueda detectar todo incumplimiento. La detección de un incumplimiento, con independencia de su importancia relativa cuantitativa o cualitativa,

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

requerirá el análisis de sus posibles implicaciones sobre la integridad de la dirección o de los empleados, así como su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.

13. La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al riesgo inevitable de que no se detecten incumplimientos de la normativa aplicable que afecten significativamente a las cuentas anuales auditadas aun cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. Este riesgo es aún mayor con respecto a incorrecciones significativas en las cuentas anuales originadas por incumplimientos de la normativa aplicable debido a factores, tales como:

- Existencia de normativa, referida básicamente a aspectos operativos de la entidad, que en principio no tienen por qué tener efectos significativos en las cuentas anuales y cuyo incumplimiento puede no ser detectado por los sistemas de control interno contable.
- La eficacia de los procedimientos de auditoría se ve afectada por las limitaciones inherentes a todo sistema contable y de control interno y por la aplicación de técnicas de muestreo.
- El trabajo del auditor tiene como finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta.
- El incumplimiento puede implicar conductas dirigidas a su ocultación, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones, falta de controles por la alta dirección o manifestaciones deliberadamente erróneas al auditor.

14. El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

15. Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general de la normativa aplicable a la en-

tidad y al sector en el que ésta opera, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.

16. Para obtener el conocimiento necesario de la normativa aplicable a la entidad el auditor podría normalmente:

- Analizar la normativa que le resulta de aplicación a la entidad.
- Utilizar la información existente del sector y negocio de la entidad.
- Preguntar a la dirección de la entidad sobre las políticas y procedimientos establecidos en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable a la misma.
- Obtener la evaluación de la dirección sobre la normativa aplicable que puede tener un efecto significativo sobre las operaciones de la entidad.
- Comentar con la dirección las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones y litigios.

17. Después de obtener el conocimiento general indicado, el auditor debe aplicar procedimientos que le ayuden a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deba ser tenida en cuenta en la preparación de las cuentas anuales y, en especial:

- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa.
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
- Solicitar información sobre los litigios y los procedimientos en los que está involucrada la entidad.

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

18. Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales. El auditor debe tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información que, en cualquier caso, debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.

19. Salvo por lo indicado en los párrafos 15 a 18 anteriores, el auditor no está obligado a realizar pruebas u otros procedimientos específicamente dirigidos para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad dado que ello excedería del alcance de una auditoría financiera de las cuentas anuales.

20. El auditor debe prestar atención al hecho de que, como consecuencia de los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puede tener conocimiento de eventuales incumplimientos de la normativa aplicable.

Por ejemplo, tales procedimientos incluyen la lectura de actas, así como la confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.

21. El auditor deberá obtener confirmación escrita de la dirección, de acuerdo con lo establecido al respecto en la Norma Técnica sobre "Carta de Manifestaciones de la Dirección", sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección y cuyos efectos cualitativos o cuantitativos deban ser considerados en la formulación de las cuentas anuales.

22. El auditor podrá asumir que la entidad cumple con la normativa aplicable a falta de evidencia en contrario, siempre que el trabajo se haya planificado y ejecutado de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

PROCEDIMIENTOS CUANDO SE PONE DE MANIFIESTO UNA EVENTUAL INFRACCIÓN

23. En el Anexo II de esta Norma se incluyen ejemplos de tipos de circunstancias que puedan ser indicativas de un eventual incumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

24. Cuando llegue a conocimiento del auditor información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.

25. Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:

- Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
- Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
- Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.

26. Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.

27. Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Cuando no sea posible o no considere apropiado consultar con los asesores legales de la entidad auditada o no quede satisfecho con la opinión de los mismos, el auditor evaluará la posibilidad de consultar con otros asesores legales acerca de la posible existencia de un incumplimiento de la normativa aplicable, sus previsibles consecuencias legales, así como aquellos otros procedimientos que deba tomar en consideración.

En el caso de que el auditor considere necesario realizar una consulta con otros asesores legales, la efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

28. Cuando no pueda obtenerse información adecuada sobre un eventual incumplimiento, el auditor debe evaluar el efecto que esta falta de evidencia pudiera tener en el informe de auditoría, tal como se indica en el párrafo 31.

29. El auditor debe considerar las implicaciones del incumplimiento de la normativa aplicable en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente la fiabilidad que otorgue a las manifestaciones de la dirección.

A este respecto, el auditor debe reconsiderar su evaluación del riesgo y su validez en caso de incumplimiento no detectado por el control interno o no incluido en tales manifestaciones.

Las implicaciones que pueda tener el eventual incumplimiento que se hubiera puesto de manifiesto dependerán de la forma en que tal incumplimiento haya tenido lugar, los procedimientos de control interno específicos afectados, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados.

**COMUNICACIÓN DE LOS
INCUMPLIMIENTOS DE LA NORMATIVA
APLICABLE A LA ENTIDAD**

Informe de auditoría de las cuentas anuales

30. Si el auditor concluye que el eventual incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tie-

ne o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

31. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

Al Órgano de Administración

32. El auditor debe comunicar, oportunamente, al Órgano de Administración, a la Alta Dirección y, en su caso, al Comité de Auditoría, la existencia de los incumplimientos que conozca de la normativa aplicable a la entidad, o bien obtener evidencia de que están adecuadamente informados de dichos incumplimientos. No obstante, no será obligatoria la comunicación de los incumplimientos cuando no sean significativos y no afecten a la opinión que el auditor debe expresar sobre las cuentas anuales, si bien en el caso de que éstos constituyan una irregularidad, tal y como se define este concepto en la Norma Técnica sobre "errores e irregularidades", habrán de comunicarse en la forma prevista en dicha norma.

33. Si a juicio del auditor, el incumplimiento resulta intencionado y pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe comunicar sin demora su hallazgo.

34. Si el auditor tiene indicios de que miembros de la alta dirección o del Órgano de Administración están implicados en un incumplimiento significativo de la normativa aplicable a la entidad, debe informar al nivel superior de autoridad de la entidad, si existe, tal como un Comité de Auditoría o un órgano supervisor.

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Cuando no exista una autoridad superior o si el auditor supone que su informe no será tenido en cuenta o si tiene dudas sobre las personas a las que debe informar, éste evaluará, de acuerdo con su juicio profesional y con el asesoramiento legal oportuno en su caso, quien es el destinatario apropiado de tal información (por ejemplo: Junta General, sociedad matriz, accionistas mayoritarios, etc.).

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional de Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)

35. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

"Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.

b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.

c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría".

36. En consecuencia, los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad, conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

ANEXO I

EJEMPLOS DE POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE AYUDAN A LA DIRECCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE SUS RESPONSABILIDADES EN CUANTO A LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE INCUMPLIMIENTOS DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD.

A continuación se exponen algunos ejemplos de políticas y procedimientos que pueden ayudar a la dirección en la prevención y detección de incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad:

- Facilitar el conocimiento de la normativa aplicable y asegurarse de que los procedimientos operativos han sido diseñado para su cumplimiento.
- Establecimiento y ejecución de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, publicación e implantación de un código de conducta.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente formados y entienden el código de conducta.

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

- Controlar el cumplimiento del código de conducta o adoptar medidas con los empleados que no lo cumplan.
- Disposición de asesores legales que asistan en el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- Mantenimiento de un registro de la normativa significativa que la entidad debe cumplir en su sector específico, y de un registro de reclamaciones.
- En las entidades de mayor dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de las responsabilidades adecuadas a:
 - La función de auditoría interna.
 - Un Comité de Auditoría.
 - Un Director de cumplimiento de normas.
- Investigación por las autoridades públicas o pagos de multas o sanciones.
- Pago de servicios o prestaciones no especificados a asesores, terceros vinculados, o empleados, propios o de la administración.
- Comisiones de ventas o gastos de agentes que parezcan excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o por el sector, o en relación con los servicios efectivamente recibidos.
- Pagos importantes no habituales en metálico, o transferencias a cuentas corrientes cifradas.
- Transacciones con empresas radicadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios dirigidos a países o personas distintos a aquellos de los que proceden dichos bienes o servicios.

ANEXO II

**RECOMENDACIONES O ASPECTOS
ORIENTATIVOS PARA LA CONSIDERACIÓN
DEL AUDITOR DE POSIBLES
INCUMPLIMIENTOS DE NORMATIVA
APLICABLE**

A continuación se enumeran algunos ejemplos que pueden ser indicativos de un eventual incumplimiento con la normativa de aplicación:

- Pagos sin la adecuada documentación.
- Noticias en los medios de comunicación, en relación con presuntos incumplimientos de la normativa aplicable.
- Existencia de un sistema contable que tiene fallos, bien de diseño, bien accidentales, en el suministro de evidencias adecuadas o suficientes

"Procedimientos Analíticos"

"Cumplimiento de la Normativa Aplicable a la Entidad Auditada"

"Consideración del Trabajo Realizado por Auditoría Interna"

Resolución de 27 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna".

Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión emitida en el informe de auditoría y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos a aplicar, en algunos casos los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles para el auditor externo en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), en su apartado 2.3.12, establecen que, entre los aspectos a considerar en el desarrollo del plan global, debe tenerse en cuenta: "El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa".

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que tomen en consideración el trabajo realizado por los auditores internos de la entidad a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España han presentado ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto de Conta-

bilidad y Auditoría de Cuentas, **DISPONE** lo siguiente:

Primero: Habiendo presentado el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna", se somete dicha norma a información pública, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas", de conformidad con lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Segundo: Una vez transcurrido un plazo de seis meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado (durante el cual se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida Norma, en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas —calle Huertas, 26 de Madrid— y en las de las citadas Corporaciones), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna", conforme a lo establecido en el artículo 18.1 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Madrid, 27 de julio de 2001
El Presidente del Instituto de
Contabilidad y Auditoría de Cuentas
José Luis López Combarros

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR AUDITORÍA INTERNA

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general y sobre ejecución del trabajo publicadas por Resolución del 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el apartado de Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales y en los epígrafes, 2.3.12 y 2.5.24 lo siguiente:

"El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- *el mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.*
- *la elección y aplicación de los principios y normas contables apropiados, y*
- *la salvaguarda de los archivos de dicha entidad.*

2.3.12. *El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:*

(...)

f) *El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.*

(...)

h) *El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.*

2.5.24. *Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecua-*

da. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias".

OBJETO DE ESTA NORMA

2. Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión de auditoría emitida y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos de auditoría, algunos de los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles en su trabajo.

3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los auditores externos cuando tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna. Esta norma técnica no se ocupa de aquellos casos en los que auditoría interna presta asistencia directa al auditor externo en la realización de sus procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos contemplados en esta norma técnica deben aplicarse únicamente cuando las actividades de auditoría interna sean relevantes para la auditoría de las cuentas anuales.

4. El auditor externo normalmente tendrá en cuenta las actividades de auditoría interna y el efecto del resultado de su trabajo, en su caso, sobre los procedimientos de auditoría externa.

ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA INTERNA

5. "Auditoría interna" es una actividad de evaluación, establecida dentro de una entidad y concebida como un servicio interno de la misma. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el control de la adecuación y eficacia de los sistemas contables y de control interno.

6. El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen tanto del tamaño y estructura de la entidad como de los requerimientos de sus Administradores y directivos (en adelante, la Dirección). Normalmente, las actividades de auditoría interna incluyen una o más de las siguientes:

- Revisión de los sistemas contables y de control interno. El establecimiento de sistemas contables y de control interno adecuado es responsabilidad de la Dirección y ello requiere una atención continua. Con frecuencia la Dirección asigna a la auditoría interna la responsabilidad de revisar aquellos sistemas, controlando cómo están operando y haciendo recomendaciones al respecto tendentes a su mejora.
- Examen de la información financiera y operativa. Puede incluir el examen de los medios utilizados para identificar, valorar, clasificar y presentar dicha información, así como averiguaciones específicas en relación con partidas concretas, incluidas pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de la economicidad, eficiencia y eficacia de las operaciones, incluidos los controles no financieros de la entidad.
- Revisión del cumplimiento de las leyes y otras normas y reglas externas así como de las políticas y directrices de la Dirección y otra normativa interna de la entidad.

RELACIÓN ENTRE LA AUDITORÍA EXTERNA E INTERNA

7. La auditoría interna es parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad. Al margen de su nivel de autonomía y objetividad, no puede alcanzar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo para emitir su opinión sobre las cuentas anuales. La opinión de auditoría es responsabilidad exclusiva del auditor externo, la cual no se ve reducida por la utilización que pudiera haber hecho del trabajo de auditoría

interna. Toda consideración relativa a la auditoría de las cuentas anuales corresponde al auditor externo.

8. La actividad de la auditoría interna es determinada por la Dirección, por lo que sus objetivos difieren del que corresponde al auditor externo que está designado para emitir una opinión independiente acerca de las cuentas anuales en su conjunto. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo con los requerimientos de la Dirección, mientras que la preocupación básica del auditor externo es evaluar si las cuentas anuales en su conjunto están libres o no de incorrecciones significativas.

9. No obstante, algunas de las formas para alcanzar sus respectivos objetivos son, con frecuencia, similares, por lo que ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles en la determinación de la naturaleza, momentos de realización y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

CONOCIMIENTO Y EVALUACIÓN PRELIMINAR DE LA AUDITORÍA INTERNA

10. El auditor externo obtendrá un conocimiento de las actividades de la auditoría interna en un grado que entienda suficiente para ayudarle en la planificación de la auditoría y en el desarrollo de un enfoque adecuado de la misma.

11. Una auditoría interna efectiva podrá influir en la determinación de la naturaleza y momento de realización de los procedimientos aplicados por el auditor externo, así como en una reducción del alcance de éstos, pero no puede eliminarlos por completo.

En otros casos, no obstante, tras evaluar las actividades de la auditoría interna, el auditor externo puede decidir que tal actividad no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

12. En el transcurso de la planificación de la auditoría, el auditor externo debe realizar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, cuando considere que su actuación es relevante

para la auditoría externa en áreas concretas de las cuentas anuales.

13. Esta evaluación preliminar de la función de auditoría interna puede influir en el criterio del auditor externo en relación con el uso que puede hacer de la misma en la modificación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos.

14. Algunos criterios a tener en cuenta para la obtención del adecuado conocimiento de la función de auditoría interna y para realizar su evaluación preliminar, son los siguientes:

- a) Situación en el organigrama: posición concreta de la auditoría interna en la entidad y efectos de la misma en sus posibilidades de actuar con objetividad. La situación ideal se produce cuando sólo tiene relación con el más alto nivel del Organismo de Administración y está libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualquier limitación o restricción en su trabajo impuesta por la Dirección deberá ser evaluada adecuadamente. En especial, el auditor interno debe tener libertad absoluta para comunicarse con el auditor externo.
- b) Ámbito de actuación: naturaleza y alcance de las tareas realizadas por la auditoría interna. El auditor externo debe también evaluar si la Dirección tiene en consideración las recomendaciones de la auditoría interna, y cómo se documentan las decisiones adoptadas al respecto.
- c) Competencia técnica y recursos: dotación de personal, adecuada formación y competencia técnica de los auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, considerar las políticas de la entidad en cuanto a selección y formación del personal de auditoría interna, así como su experiencia y cualificación profesional.
- d) Diligencia profesional: si la actividad de auditoría interna está adecuadamente planificada, supervisada, revisada y documentada. Debe tenerse en cuenta la existencia de manuales de auditoría, programas y papeles de trabajo adecuados.

COORDINACIÓN CON LA AUDITORÍA INTERNA

15. Cuando el auditor externo planifique utilizar el trabajo de auditoría interna, debe evaluar el programa de actuación previsto para el ejercicio y comentarlo lo antes posible.

Si el trabajo de auditoría interna fuera un factor a considerar en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos del auditor externo, es conveniente acordar de antemano la fecha de ejecución de ese trabajo, el ámbito a cubrir en el alcance de las pruebas, los métodos para selección de muestras, la forma de documentar el trabajo realizado y los procedimientos de revisión e informe.

16. La relación con la auditoría interna normalmente es más eficaz si se mantienen reuniones con la periodicidad adecuada durante el ejercicio. El auditor externo debe requerir la información y tener acceso a los informes importantes de auditoría interna y, además, ser informado de cualquier asunto de interés del que haya podido tener conocimiento el auditor interno, que pudiera afectar a su trabajo, y, por consiguiente, deberá valorar la posibilidad de incluir en su informe una salvedad por limitación al alcance en el supuesto de que no se le facilite la información requerida a este respecto.

En relación con este apartado, se ha de tener en cuenta lo establecido en el artículo 3 de la ley de Auditoría de Cuentas, cuyo contenido es el siguiente:

"Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del Informe de Auditoría de Cuentas."

EVALUACIÓN Y COMPROBACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

17. Cuando el auditor externo pretenda utilizar un trabajo específico de auditoría interna, debe eva-

luarlo y realizar comprobaciones para confirmar que es adecuado para sus objetivos.

18. La evaluación de un trabajo específico de auditoría interna implica tener en cuenta si el alcance del trabajo y los programas son adecuados, así como si se mantiene la evaluación preliminar de la función de auditoría interna .

Tal evaluación puede contemplar si:

- a) el trabajo se ha realizado por auditores internos con formación y competencia técnica adecuada, y si el trabajo de sus ayudantes es debidamente supervisado, revisado y documentado;
- b) se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar razonablemente las conclusiones a las que se ha llegado;
- c) las conclusiones obtenidas son adecuadas a las circunstancias, y los informes preparados guar-

dan coherencia con los resultados del trabajo realizado; y

- d) cualquier excepción o asunto inusual puesto de manifiesto por la auditoría interna ha sido adecuadamente resuelto.

19. La naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas sobre el trabajo específico del auditor interno dependerá del criterio del auditor externo acerca del riesgo y de su importancia relativa, de la evaluación preliminar de la auditoría interna y de la conclusión sobre el trabajo específico en cuestión. Tales pruebas pueden incluir el examen de partidas ya revisadas por la auditoría interna, la verificación de otras partidas similares y la observación de los procedimientos de auditoría interna.

20. El auditor externo documentará las conclusiones relativas al trabajo específico de auditoría interna que haya evaluado y comprobado.