
Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX-1211 Guía sobre los términos del documento de inicio de la auditoría

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES-SP 1210 y Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017, sobre el procedimiento de “Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas (TDA)”

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX el 23/10/2020 y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 03/12/2020

- 1. Introducción**
 - 2. Finalidad del “documento de inicio de la auditoría (DIA)”**
 - 3. Incidencia del DIA en la planificación y ejecución del trabajo**
 - 4. Incidencia del DIA en el informe**
- Anexo Modelo de “documento de inicio de auditoría (DIA)”**

1. Introducción

La ISSAI-ES 200, al desarrollar los principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera, establece el deber del auditor de evaluar el cumplimiento de las condiciones previas para una fiscalización de estados financieros (P12 y 13, ISSAI-ES 200), las cuales se detallan en el apartado 2 de esta guía, dedicado a la finalidad del documento de inicio de la auditoría.

En este sentido la NIA-ES-SP 1210 “Términos del documento de inicio de la auditoría” trata de las responsabilidades que tiene el auditor al comunicar el inicio de la auditoría a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, lo que incluye determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, cuya responsabilidad corresponde a la dirección y en su caso a los responsables de gobierno de la entidad. En este sentido conviene tener en cuenta que los auditores públicos desarrollan su trabajo sobre la base del ejercicio de una competencia regulada en las leyes, por tanto, normalmente y salvo expresa condición legal, no realizarán un acuerdo contractual con la entidad auditada (P1, NIA-ES-SP 1210).

Considerando que tanto la ISSAI-ES 200 como la NIA-ES-SP 1210 son de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas (auditorías financieras) llevados a cabo por los OCEX, esta guía práctica de fiscalización tiene como objetivo adaptar e incorporar aclaraciones adicionales al contenido de las precitadas disposiciones respecto de los términos del documento de inicio de la auditoría (DIA).

El modelo/ejemplo del Anexo se deberá adaptar a las características de las auditorías llevadas a cabo y a las circunstancias normativas y peculiaridades de cada OCEX.

Para la adecuada comprensión y aplicación de esta guía, debe leerse tras la NIA-ES-SP 1210 a la que no sustituye ni modifica.

En la redacción de esta guía técnica, además de las ISSAI-ES/NIA-ES-SP también se ha tenido en consideración la *Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017, sobre el procedimiento de “Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas (TDA)”*.

Los OCEX aplicarán progresivamente los criterios de la presente guía en todas las fiscalizaciones que se realicen, cualquiera que sea su tipo y objetivo, realizando todas las adaptaciones del DIA que se requieran, en función de las circunstancias de cada trabajo.

2. Finalidad del “documento de inicio de la auditoría (DIA)”

El propósito de realizar la comunicación inicial a través del contenido que se regula en la presente guía es establecer unas reglas iniciales que permitan realizar la auditoría de forma eficiente, en la línea de lo previsto en la ISSAI-ES 200, las NIA-ES-SP, las GPF-OCEX, así como las mejores prácticas de auditoría. Todo ello bajo la consideración de que los OCEX no desarrollan su trabajo en base a un acuerdo contractual previo con la entidad, sino sobre la base del ejercicio de una competencia fiscalizadora legalmente reconocida, y sin perjuicio de que el DIA se deberá **adaptar** al marco en el que se desenvuelva el ejercicio

de la función fiscalizadora de cada uno de ellos en cada caso (objetivos de la fiscalización, naturaleza jurídica de los sujetos auditados, particularidades del régimen jurídico aplicable al sector, etc.).

En consecuencia, **se pretende favorecer la existencia de unas condiciones previas en el momento de inicio del trabajo o en una fase muy incipiente de este, que supongan tanto la realización de una auditoría adecuada a la normativa técnica de aplicación, como un mejor entendimiento entre el auditor y el auditado.**

Esas condiciones previas vienen establecidas en el apartado 6 de la NIA-ES-SP 1210 y en el 13 de la ISSAI-ES 200.

3. Incidencia del documento de inicio de la auditoría (DIA) en la planificación y ejecución del trabajo

El envío por el auditor del documento de inicio de la auditoría antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría (*A22, NIA-SP-ES 1210*). **La comunicación del inicio de las actuaciones fiscalizadoras, que normalmente realizan los OCEX, deberá contener el DIA.**

Asimismo, en el trabajo se utilizará la información contenida en el DIA una vez contrastada de acuerdo con lo establecido en las normas y guías sobre evidencia y documentación de los trabajos.

Por tanto, el efecto del DIA en la planificación y ejecución del trabajo habrá de atender a las consecuencias que, como información previa obtenida del auditado, se puedan deducir de su contenido. Lo anterior no impide que pueda ser modificado parcialmente en cualquier otro momento de la auditoría por haberse planteado con un contenido que devenga en insuficiente, contradictorio o no aplicable.

En el DIA se abordarán con la mayor claridad y concreción posibles, sin perjuicio de su configuración legal o reglamentaria, los siguientes temas:

- El objetivo y el alcance de la auditoría.
- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de la dirección y los órganos de gobierno de las entidades auditadas, respecto de (*ISSAI-ES 200, P13*):
 - la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la imagen fiel de los mismos;
 - del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error, y
 - para proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.
- La identificación del marco de información financiera aplicable en la preparación de los estados financieros, y en caso de que ya estén aprobados la identificación de los mismos.
- Solicitud de los documentos o información que resulten necesarios para comenzar los trabajos.
- Explicación de cuál será la estructura y contenido del informe y una declaración de que puede haber circunstancias en las que la estructura y contenido del informe difieran de lo esperado, en particular y en su caso, en lo referente a salvedades y sentido de la opinión.

Aun cuando se considere que parte del contenido del DIA pudiera tener una permanencia plurianual, este documento deberá plantearse de forma obligatoria con motivo de cada auditoría/fiscalización.

El auditor dejará evidencia en sus papeles de trabajo que el DIA ha sido emitido y se ha tenido en cuenta a efectos de análisis, así como que ha sido recibido y comprendido por el auditado. Por otra parte, en la ejecución del trabajo se tendrá en consideración cualquier incidencia y valoración de este procedimiento.

4. Incidencia del documento de inicio de la auditoría (DIA) en el informe

En principio y con carácter general el contenido del DIA no generará consecuencias directas en el informe de auditoría, puesto que aquel constituye un instrumento de organización de la auditoría, normalmente previo a su inicio o en el momento de comenzar, pero sí que podría tener consecuencias indirectas en la valoración del riesgo de auditoría. Este riesgo se podrá incrementar cuando no se atiendan todos los puntos que se pretenden cubrir y contrastar o cuando no consten completos en dicho documento, así como cuando las cuestiones que normalmente habrían de incluirse solo figuren de forma fraccionaria o insuficiente. En su caso, los posibles efectos en el informe podrían devenir de una falta o inadecuación de respuesta a la información solicitada en el DIA que se considere muy relevante en los términos que se establecen sobre párrafos del informe de auditoría en el apartado de limitaciones al alcance en la NIA-ES-SP 1705R y en la GPF-OCEX 1730.

Teniendo en cuenta que, en todo caso, deben ser valoradas por el auditor todas las manifestaciones y documentos anexos contenidos en el DIA, algunos aspectos que podrían generar especial atención en el trabajo podrían ser:

- Cualesquiera informaciones o documentación solicitadas en el DIA y no proporcionadas o alteradas/matizadas en su redacción por la entidad auditada, las cuales deberán ser objeto de análisis específico, aunque pudieran no tener efecto en el informe.
- Del análisis anterior se tiene que extraer el posible efecto en el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si la entidad auditada no proporciona el detalle de los riesgos y los resultados del ejercicio del control interno para mitigarlos, dicha omisión normalmente hará aumentar el riesgo de auditoría y complicar inicialmente la estrategia del trabajo, pero no tiene por qué generar efecto en el informe de auditoría *per se* y de forma automática. No obstante, si al realizar las pruebas de auditoría en un área concreta se detectan dificultades en el control interno que constituyen un motivo relevante para una salvedad por limitación al alcance, puede hacerse referencia en el informe de auditoría al hecho de que la entidad no haya explicitado en el DIA sus riesgos ni los mecanismos de control interno para mitigarlos.
- El hecho excepcional de que la entidad auditada **no dé por recibido, leído o comprendido el DIA o simplemente lo rechace o se produzcan injustificadas dilaciones en su respuesta, no ha de generar necesariamente una salvedad**, sino que será un aspecto más en la evaluación del control interno cuyo efecto habrá de materializarse en áreas concretas, tal como se indicaba en el ejemplo anterior.

ANEXO: Modelo/ejemplo de “Documento de inicio de auditoría (DIA)”

Notas a considerar respecto al modelo:

- El presente modelo está previsto fundamentalmente para auditorías financieras o de regularidad, por lo que deberá ser adaptado en caso de ejecutar otra modalidad de fiscalización o así lo requieran las circunstancias del trabajo en los términos del último inciso del primer párrafo del Apartado 2 de la presente guía. En cualquier caso, se habrán de justificar en los papeles de trabajo tanto los motivos de exclusión o modificación de algunos de sus puntos como la inclusión de puntos adicionales, en su caso.
- El DIA deberá ser coherente con la documentación de la planificación (directriz técnica o memoria de planificación).
- El DIA, una vez firmado por el representante legal de la entidad auditada, debe archivarse en los papeles de trabajo de la auditoría. En caso de que la entidad lo rechace o no lo dé por recibido, se hará constar expresamente esta circunstancia a los efectos de aplicar lo previsto, respecto de la incidencia del DIA en el informe, en el Apartado 4 de la presente guía.
- Asimismo, se archivará en los papeles de trabajo de la auditoría la documentación que haya sido requerida en virtud de lo dispuesto en las letras b (Puntos 1 a 5) y c del Apartado 4 del modelo “Otra documentación relevante”.
- El apartado III de la GPF-OCEX 1220 señala:

“Los procedimientos de tramitación de los informes son diferentes en cada OCEX, incluyendo la denominación que recibe cada una de las fases, debido a las peculiaridades normativas de cada uno de ellos. No obstante, el esquema general es similar en todos ellos.

A efectos de esta guía se ha considerado el siguiente proceso general:

Borrador previo para discusión: primer borrador del informe, que se comenta y discute con la dirección del ente fiscalizado.

Borrador formulado por el auditor jefe o auditor responsable de la fiscalización: el trasladado al consejero o síndico ponente.

Borrador definitivo: el remitido por el consejero ponente al pleno del OCEX.

Borrador para alegaciones: el aprobado por el órgano competente del OCEX para su envío a trámite de alegaciones.

Borrador con alegaciones: el borrador que incorpora las propuestas de modificaciones tras el análisis de las alegaciones recibidas.

Informe final o definitivo: el definitivamente aprobado por el órgano competente del OCEX.”

En esta materia, **el DIA deberá adaptarse a la terminología y peculiaridades de cada OCEX.**

Modelo/ejemplo de “Documento de inicio de la auditoría” (DIA)

Al máximo responsable legal de la entidad XXX

Fecha de envío (XX/XX/XXXX)

De acuerdo con la competencia que se indica en el Apartado 1 de este documento y a tenor de lo establecido en el (acuerdo/resolución/XX) de (denominación del órgano competente del OCEX) de fecha XXX, por la que se aprueba el Programa Anual de Fiscalizaciones para el ejercicio xxx, el/la (denominación del OCEX) va a realizar una auditoría financiera (o la modalidad que proceda) de la entidad XXX, que usted representa legalmente, mediante un equipo de auditoría debidamente acreditado.

A los efectos de poder realizar dicho trabajo de la forma más eficiente posible, precisamos que devuelva este documento debidamente firmado a D./Dña. XXX, auditor/a designado/a como responsable del trabajo, y se ponga a disposición del equipo de auditoría la información que en él se solicita.

1.-Objetivo y alcance de la auditoría

De acuerdo con la competencia establecida en el artículo XXX de la Ley XXX (el artículo y la norma que correspondan a cada OCEX), se va a realizar una auditoría financiera (o la modalidad que corresponda) con el objetivo de expresar una opinión sobre (las cuentas anuales/ámbito material del trabajo) de la entidad correspondientes al ejercicio xxx, que comprenden (señalar las cuentas/documentos que, en su caso, procedan según el ámbito subjetivo y material del trabajo).

(este párrafo se habrá de adaptar a la modalidad, objetivos y alcance material y subjetivo de cada trabajo)

2.-Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestro trabajo de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los órganos de control externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética aplicables a los auditores públicos; así como que planifiquemos y ejecutemos el trabajo con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas analizadas están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y que las actividades revisadas y la información reflejada en los estados financieros/contables resulten, en todos sus aspectos significativos, conformes a la normativa aplicable.

(este párrafo se habrá de adaptar a la modalidad, objetivos y alcance material y subjetivo de cada trabajo)

Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los importes y la información contenida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas debida a posibles irregularidades. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la entidad, así como la evaluación de la presentación global de las cuentas anuales.

(este párrafo se habrá de adaptar a la modalidad, objetivos y alcance material y subjetivo de cada trabajo)

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las Normas de auditoría aplicables al Sector Público.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tendremos en cuenta el control interno relevante para la preparación de las cuentas anuales por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, en su caso, les comunicaremos, con arreglo a los procedimientos y normas establecidos al efecto, cualquier deficiencia significativa en el control interno o incumplimientos legales relevantes para la auditoría de las cuentas anuales que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Con carácter general, los informes emitidos estarán sometidos al principio contradictorio de acuerdo con las características y especificidades recogidas en la regulación vigente.

Como parte de nuestro trabajo, solicitaremos a los responsables de la entidad auditada confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría, con el procedimiento denominado "Carta de manifestaciones de la Dirección"; esta solicitud de confirmación podrá instrumentarse en un único documento o en varios, según las necesidades.

(Podrá adjuntarse, si se considera oportuno, un modelo de carta de manifestaciones, señalando en ese caso que es solo un ejemplo, y que el contenido de la versión definitiva dependerá de los resultados de la auditoría).

3.-Responsabilidades de las entidades auditadas

Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en la regulación correspondiente, realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que el/los representante/s legales de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación y presentación fiel de las cuentas anuales de conformidad con el marco contable, y en su caso, presupuestario que le resulta de aplicación;
- (b) el sistema de control interno que consideren necesario para permitir la preparación de las cuentas anuales libres de incorrección material debida a error o fraude. Ello conlleva haber ejercitado en la práctica dicho sistema de control interno y extraído las oportunas consecuencias de las conclusiones alcanzadas como resultado de estos ejercicios.
- (c) proporcionarnos:
 - acceso a toda la información de la que tenga conocimiento el órgano gestor y que sea relevante para la preparación de las cuentas anuales, tal como registros, documentación en papel o electrónica, y otro material;
 - acceso a las aplicaciones y bases de datos relevantes para la auditoría/fiscalización;
 - información adicional que podamos solicitar para los fines de la auditoría (especialmente la indicada en el Punto 4 de este escrito); y
 - acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.
- (d) tomar las medidas oportunas, mediante los instrumentos o planes de acción que se consideren más adecuados, respecto de aquellos aspectos que, una vez tramitados y contrastados de acuerdo con la regulación vigente, se hayan puesto de manifiesto por el auditor.

Esperamos contar con la plena colaboración del personal de la entidad durante nuestro trabajo.

(este apartado se habrá de adaptar a la modalidad, objetivos y alcance material y subjetivo de cada trabajo)

4.-Documentación relevante que se solicita

Asimismo, deberán tener a disposición de esta auditoría, con antelación suficiente, los siguientes documentos:

(Se podrá indicar que lo envíen, señalando el medio electrónico en que deben hacerlo)

- a) Las cuentas anuales del ejercicio 202x formuladas por el órgano responsable, junto con el acta de la sesión de aprobación.
- b) En caso de que la Entidad disponga de un sistema de gestión de riesgos, nos facilitarán el documento descriptivo, con la mayor concreción posible, de los principales riesgos que afectan a la entidad derivados de su actividad, gestión interna (control interno, estructura, etc.), ciberseguridad u otros

contextos externos (situación económica, política, legislativa, etc.) y las claves del control interno para mitigarlos.¹

En dicho documento se incluirá, además, su opinión respecto a cómo ha funcionado el sistema de control interno establecido para evitar errores o fraudes y para mitigar los riesgos existentes, asociados a la generación de la información financiera y contable.

Dicho documento descriptivo será uno de los factores a tener en cuenta en el estudio y evaluación del control interno de la entidad y en la valoración del riesgo de auditoría, a realizar por el auditor a los efectos de su plan global.

Si la Entidad no tiene elaborado este documento bastará con que nos confirmen este extremo en su contestación.

(Esta petición se adaptará a las circunstancias de cada auditoría.

En determinados casos -entidades menores, estructura simplificada del control interno, etc.- este documento podrá ser sustituido por un memorándum elaborado por el equipo de auditoría tras entrevistar al personal responsable de la entidad para determinar el funcionamiento del control interno en la fase de planificación del trabajo).

- c) *Se solicitarán cualesquiera otros documentos o información que en función de las características de la entidad auditada puedan favorecer el entendimiento y la eficiencia de la auditoría y mejorar la planificación de los trabajos. Si son muchos ítems podrán detallarse en un anexo al DIA.*

5.- Informes

Con carácter general y como resultado del trabajo realizado se emitirán tres documentos:

- a) *Borrador previo para discusión:* primer borrador del informe, que se comenta y discute con la dirección del ente fiscalizado.
- b) *Borrador para alegaciones:* el aprobado por el órgano competente del OCEX para su envío a trámite de alegaciones.
- c) *Informe final o definitivo:* el definitivamente aprobado por el órgano competente del OCEX y publicado.

Cualquier cambio en las cuentas anuales auditadas realizado con fecha posterior al informe emitido deberá ser necesariamente comunicado al auditor para que proceda a valorar esta circunstancia de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría en los términos indicados.

¹ Dicho documento **suscrito Director General/Gerente y/o por los responsables del sistema de control interno** debería indicar por cada una de las áreas relevantes de la información financiera lo siguiente:

- Descripción del riesgo (de la forma más concreta posible)
- Grado de efecto estimado en la información financiera, según su opinión argumentada (Alto/Medio/Bajo).
- Si ha tenido efecto real en la información financiera el riesgo descrito (Sí/No) y en caso afirmativo especificar cuál ha sido ese efecto.
- Punto clave del control interno que mitiga o reduce dicho riesgo o la explicitación de que no está mitigado.
- El grado de funcionamiento, en la práctica, del control interno para mitigar el riesgo (Alto/Medio/Bajo).

Aun cuando, la graduación de estimaciones pedidas (Alto/Medio/Bajo) pueda tener un alto componente de subjetividad, habrá de justificarse de la forma más completa posible.

La completitud y concreción de las respuestas al contenido de este apartado dependerá del grado de desarrollo del control interno establecido y de la complejidad del tipo de actividad desarrollado por la entidad auditada, considerándose como respuesta mínima razonable la descripción de los riesgos existentes, la evaluación del grado de afectación a la información financiera de los riesgos más relevantes y la opinión de los responsables sobre el funcionamiento general del control interno aplicado en la práctica. En cualquier caso, será el juicio profesional del auditor actuante el que determine si la respuesta obtenida resulta satisfactoria para los objetivos de su trabajo en el contexto de la auditoría de cuentas realizada.

Con respecto a la estructura y contenido del informe de auditoría, será acorde con lo recogido en las Normas de auditoría del Sector Público, de acuerdo con el tipo de opinión formulada y en particular con la NIA-ES-SP 1700R y la GPF-OCEX 1730.

Firmado:

Consejero/Síndica/Presidente Responsable de la auditoría

Nombre y cargo

DECLARACIÓN DEL REPRESENTANTE LEGAL DE LA ENTIDAD

- Con fecha XXX, recibí el “Documento de inicio de la Auditoría (DIA)” de la entidad XXX, habiendo sido leído y comprendido en su totalidad.
- Asimismo, adjunto se remite la siguiente documentación solicitada en el **apartado 4** de DIA y su **Anexo** (en su caso):

○ ...

○ ...

(Se deberá detallar cada uno de los documentos que se adjuntan)

Fecha: XX/XX/XXXX

Firmado: En nombre y representación legal de la entidad auditada, quien manifiesta que cuenta con la adecuada capacidad para ello.

.....Nombre y cargo