



### ANEXO III.- EJEMPLOS DESARROLLADOS DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA

A continuación, se presenta un conjunto de ejemplos estructurados de acuerdo con el contenido que presenta la NIA-ES-SP 1701 en la forma en que los organiza el apartado E) de la Nota 1/2020 y la presente Nota de la ONA con la siguiente estructura.

- Parágrafo estándar de advertencia.
- Riesgos no libres: referencia a cuestiones clave de la auditoría calificadas de salvedades o IMEF.
- Riesgos libres:
  - Descripción del hecho y referencia a la información financiera de la cuestión clave.
  - Consecuencias y observaciones esenciales.
  - Un resumen de las pruebas realizadas por el auditor para tratar el riesgo y alcanzar evidencia de que solo es potencial y que es correcta su inclusión en esta sección.
  - Conclusión de los procedimientos con evidencia adecuada y suficiente para incluir el asunto como cuestión clave de la auditoría.

Solo se desarrolla la parte de los llamados riesgos libres, es decir: aquellos que no se han materializado ni en salvedades en la sección *Fundamento de la opinión* ni en incertidumbre material en relación con el principio de empresa en funcionamiento descrito en la sección correspondiente. También se obvia el párrafo inicial que hemos denominado de advertencia.

Para cada ejemplo se plantea una forma de presentación de los riesgos libres y otra alternativa, tratando de huir de la estandarización en la formulación de los hechos y en la aplicación de los procedimientos, sí se incluye un párrafo estándar en la conclusión. El planteamiento alternativo se diferencia exclusivamente en la exposición de los procedimientos y pruebas de auditoría aplicadas en respuesta a las cuestiones clave de la auditoría: más desarrollados en el primer planteamiento y más resumidos en el planteamiento alternativo. Todo ello sin perjuicio de que en los papeles de trabajo tienen que estar desarrollados y documentados los procedimientos, pruebas y en general las respuestas aplicadas por el auditor de acuerdo con la NIA-ES-SP 1230 "Documentación de auditoría".

Dicho todo lo anterior, se ha incluido el desarrollo de los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1: Área de ingresos. Periodificación.

Ejemplo 2: Área de ingresos de explotación.

Ejemplo 3: Área de ingresos: Estructuración no coordinada de bases de datos de facturación y contables.

Ejemplo 4: Área de ingresos. Imputación de ingresos en contratos de largo plazo.

Ejemplo 5: Actividades de concesión de licencias a otras entidades.



Ejemplo 6: Gestión de recursos derivados del proceso sancionador.

Ejemplo 7: Gestión de activos derivados de una tasa establecida en la actividad de la entidad auditada.

Ejemplo 8: Medidas de control interno en relación con su actividad de gestión de activos e ingresos derivados.

Ejemplo 9: Inmovilizado material. Depreciación de inmovilizado improductivo.

Ejemplo 10: Inmovilizado intangible. Investigación y desarrollo.

Ejemplo 11: Inmovilizado material y gastos relacionados.

Ejemplo 12: Activo no corriente. Inmovilizado material. Inversiones inmobiliarias.

Ejemplo 13: Inversiones inmobiliarias: valoración.

Ejemplo 14: Inmovilizado material. Renovación de estructuras fijas.

Ejemplo 15: Activos y gastos. Realización de proyectos de infraestructura en el exterior.

Ejemplo 16: Activación de activos tangibles e intangibles.

Ejemplo 17: Inmovilizado intangible. Aplicaciones informáticas.

Ejemplo 18: Área de deudores derivados de la actividad.

Ejemplo 19: Área financiera y de tesorería.

Ejemplo 20: Provisión para contingencias por reestructuraciones.

Ejemplo 21: Financiación con destino finalista.

Ejemplo 22: Área de financiación. Subvenciones recibidas.

Ejemplo 23: Provisión para responsabilidades patrimoniales.

Ejemplo 24: Utilización inapropiada de un marco contable y su soporte informático no aplicables completamente a su actividad.

Ejemplo 25: Ejecución de presupuestos de la entidad auditada.

Ejemplo 26: Implementación de un nuevo sistema informático de gestión contable.



Ejemplo 27: Área de tecnología de la información.



### Ejemplo 1: Área de ingresos. Periodificación

El reconocimiento y la imputación temporal de ingresos (véase nota XX de la memoria adjunta) puede tener un efecto significativo en los resultados del ejercicio y en la modificación de este parámetro entre periodos.

Una correcta periodificación de estos recursos tiene importantes consecuencias en la gestión de la organización y sobre todo en sus formas y procedimientos para computar los activos relacionados con ellos. Por este motivo, hemos considerado esta área como un riesgo significativo en nuestra auditoría.

Los procedimientos aplicados en el área han consistido en:

- Prueba de seguimiento de controles consistente en la evaluación del control interno aplicado por la entidad auditada en la valoración, información y cómputo de dichos recursos en el área.
- Procedimientos analíticos globales analizando las posibles variaciones, reforzados con análisis intermensuales para determinar la consistencia de las cantidades imputadas.
- Procedimientos consistentes en la indagación ante los responsables e inspección documental de las partidas más relevantes registradas.
- Confirmaciones externas de saldos y transacciones de deudores con criterios de materialidad y aleatorios, de acuerdo con nuestra planificación y procedimientos de valoración del riesgo del área.
- Confirmación externa de asesores jurídicos en aquellos casos de activos contingentes generados en el área.
- Realización de pruebas de corte de operaciones en periodos cercanos a la apertura y al cierre del ejercicio.
- Inspección documental mediante la lectura de actas de órganos colegiados para comprobar las posibles contingencias esperadas.
- Confirmación mediante la Carta de manifestaciones de la dirección de que en dicha área no hay otros riesgos que los revelados y comunicados.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Primer y segundo párrafo iguales que los expuestos anteriormente:

El tercero, referido a respuestas del auditor (procedimientos y pruebas), podría resumirse de la siguiente forma:



En relación con dicha cuestión hemos aplicado, entre otros, procedimientos consistentes en la realización de pruebas de descripción y revisión de controles, procedimientos globales analíticos sobre la congruencia de la tendencia y variación del área, de indagaciones ante los responsables de la entidad, procedimientos de confirmación externa de terceros, asesores e inspección documental de los documentos relevantes del área.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 2: Área de ingresos de explotación**

En el área de ingresos de explotación (véase nota XXX de la memoria adjunta) se observa una disminución drástica de los ingresos en los últimos ejercicios correspondientes a la edición de libros y fascículos oficiales.

Esta situación se produce como consecuencia de la obsolescencia generada en el formato, esencialmente en papel y en soporte informático que genera ejemplares muy pesados y de difícil distribución. Todo ello ha supuesto que esta situación se haya considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado las siguientes pruebas de auditoría:

- Procedimientos de indagación e inspección documental ante los responsables de la entidad para conocer las medidas que se están tomando para remontar esta situación, entre las cuales se encuentran una remodelación del departamento encargado de la actividad y un estudio de mercado y análisis de la distribución de dicho producto editorial.
- Procedimiento analítico global de la evolución de los ingresos, analizando sus causas y variaciones durante los tres últimos ejercicios, así como la rotación de los activos y pasivos comerciales involucrados en el proceso.
- Hemos revisado mediante pruebas asistidas por ordenador la funcionalidad de las aplicaciones que la entidad tiene para el control de ingresos y su conexión con producción.
- Inspección documental y análisis de los acuerdos de los órganos colegiados que han tratado el asunto y revisado las medidas técnicas y comerciales en curso de realizarse, así como las previstas a corto plazo atinentes al refuerzo del producto y al incremento de los ingresos.
- Hemos realizado procedimientos de indagaciones e inspección documental de factores causantes y mitigantes de la duda en la gestión continuada, considerando el proceso de descapitalización sufrido, así como todas las medidas de refuerzo operativo y presupuestario tomadas.
- Mediante pruebas de doble propósito, hemos analizado el proceso de deterioro de los bienes de producción y su corrección contable e informativa.
- Hemos verificado mediante procedimientos sustantivos con técnicas de inspección documental, indagaciones y recálculos las medidas tendentes a la renovación de los bienes de producción y los



contratos celebrados y en proceso de celebrar para realizar una producción editorial más eficiente y sostenible, en especial el examen documental del plan de inversiones aprobado.

- Hemos confirmado en la Carta de manifestaciones de la dirección todos los efectos de financiación y renovación de la línea de productos editoriales indicados.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos efectuado, entre otros, procedimientos sustantivos de inspección de documentos contractuales, registros contables y soportes documentales relacionados con el ciclo de producción editorial, así como pruebas de controles sobre los análisis realizados por la dirección y el departamento involucrado; pruebas de observación de procesos informáticos relacionados con el producto y de confirmación externa, así como de recálculo de ítems relacionados con los márgenes y costes del producto, mediante pruebas sustantivas en detalle.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 3: Área de ingresos: Estructuración no coordinada de bases de datos de facturación y contables**

Tal como se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad cobra servicios de análisis del medioambiente bien por actividad propia, bien a solicitud de operadores que están obligados, en determinadas circunstancias, a solicitarlos.

La entidad ha tenido un cierto crecimiento en los últimos ejercicios y ha ido realizando adquisiciones de elementos informáticos de forma secuencial y episódica, los cuales los ha ido conectando entre sí de la forma más rápida y consistente como le ha sido posible, sin embargo, hay determinadas tareas que son manuales, fundamentalmente entre las bases de información contable y las de facturación de servicios e incluso de las de carácter más comercial. Estas circunstancias incrementan el riesgo de incorrección material y de detección, por lo cual hemos considerado este asunto como una cuestión clave de la auditoría.



Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Procedimientos sustantivos mediante inspección documental, revisando los criterios establecidos sobre cánones y resoluciones emitidas por la entidad auditada en materia de establecimiento y facturación de estos servicios.
- Pruebas de controles, revisando y probando el control interno asociado al área y el entorno general del control informático, el cual fue informado mediante el TDA.
- Pruebas de controles internos, revisando el funcionamiento de las bases de datos que intervienen en el cálculo de los principales servicios y propuesta la intervención de especialistas informáticos para revisar el control en dicha materia de los procesos automatizados.
- Pruebas de controles en relación con la actualización de las bases de datos y sus criterios de funcionamiento.
- Procedimientos analíticos globales sobre la evolución de los ingresos en esta materia de forma intermensual en el ejercicio auditado e interanual en los últimos tres ejercicios.
- Pruebas sustantivas en detalle mediante inspección documental e indagaciones de los informes sobre errores de facturación emitidos en el último ejercicio, comprobando que se han detectado y corregido, si bien se aprecia una falta de eficiencia y el empleo de un trabajo excesivo en la labor.
- Pruebas sustantivas en detalle mediante inspección documental del corte de operaciones en el área, conectado mediante pruebas paso a paso con el análisis de hechos posteriores al cierre.
- Procedimientos analíticos globales sobre rotación de saldos de deudores y en general del ciclo de facturación e ingresos.
- Procedimientos sustantivos mediante inspección documental y observación del análisis de antigüedad de saldos, así como un inventario y cruce entre la base de datos de facturación y los saldos contables.
- Prueba paso a paso de cobros y pagos distribuida entre periodos para comprobar el cobro de servicios más significativos.
- Confirmación externa de saldos y movimientos en deudores que provienen de esta actividad con un alcance más significativo.
- Confirmación externa con los asesores jurídicos de los seguimientos de cobros pendientes en tribunales.
- Procedimientos sustantivos mediante análisis documental e indagaciones y confirmación contrastando con la dirección los planes de modernización e integración de bases en el corto plazo.
- Técnicas asistidas por ordenador y observación de aplicaciones relevantes relacionadas con el área.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otras, pruebas de controles, en detalle sobre áreas relacionadas con ingresos, analíticas globales y sustantivas y confirmaciones de saldos y transacciones, inspecciones documentales e indagaciones ante la dirección, pruebas asistidas por ordenador y observaciones de procesos.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

#### **Ejemplo 4: Área de ingresos. imputación de ingresos en contratos de largo plazo**

Según se indica en las notas XXX e YYY de la memoria de las cuentas anuales la entidad auditada es medio propio de diferentes operadores de la administración pública y una parte muy relevante de sus ingresos y recursos están orientados al cumplimiento de este cometido mediante contratos a largo plazo.

La periodificación de ingresos y gastos asignados a estos contratos se realiza de forma asimétrica, si bien se efectúa una especie de inventario al cierre de cada ejercicio y se hace una periodificación casi manual para adaptarlos al principio del devengo mediante el grado de avance. Ello implica un esfuerzo adicional de control interno y de normativización contable para adaptarla a la actividad concreta. Por tanto, conlleva un refuerzo de utilización de criterios de juicio por parte de la dirección y el departamento correspondiente que se ve correspondido con un esfuerzo en la consecución de la evidencia por parte del auditor, dentro de un contexto de incremento del riesgo de incorrección material, fundamentalmente en los contratos nuevos y más complejos. Todo ello constituye un motivo para considerar una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado las siguientes pruebas de auditoría:

- Indagación ante los responsables mediante petición en el TDA de un inventario detallado de los contratos realizados y pruebas de cuadre contable.



- Procedimientos sustantivos de contraste de la información incluida en la base de proyectos en curso integrados en el sistema contable con la base de datos disponible en los departamentos técnicos financieros.
- Prueba en detalle de doble propósito con un alcance sustantivo y de control sobre altas y bajas de contratos generadas durante el ejercicio auditado, comprobando las claves fundamentales de la legalidad contractual relacionada con la valoración y el control de los proyectos.
- Indagaciones ante el departamento correspondiente y procedimientos analíticos de variaciones en el ejercicio sobre ítems realizados mediante subcontratación.
- Confirmación externa de saldos de clientes y transacciones realizadas.
- Inspección documental e indagaciones ante los responsables, analizando los planes estratégicos de la entidad tendentes a incrementar las inversiones y la actividad contrastando con las realizaciones en el corto plazo.
- Prueba paso a paso, mediante un análisis específico de las operaciones de cierre para ajustar a devengo los ingresos derivados de los contratos, haciendo comprobaciones específicas sobre las cantidades más relevantes de ajuste.
- Inspección documental e indagaciones de un trabajo informático realizado por expertos externos tendente a la mejora de la información periódica de ejecución de los contratos, a la integración de bases contables y de gestión y a la automatización de la imputación de ingresos.
- Inspección documental de la información contable incluida por la condición de medio propio, que incluyen el índice de actividad recogido en la memoria.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos efectuado, entre otras, pruebas y procedimientos de auditoría centrados en la combinación del análisis mediante pruebas de control, sustantivas globales y en detalle, así como confirmación externa de clientes y facturaciones y su contabilización e información en las cuentas anuales, complementadas con indagaciones ante la dirección e inspección documental con el departamento correspondiente sobre las perspectivas de control presentes y futuras, en relación con estas últimas se analiza un informe de un experto independiente que tiene como objetivo mejorar el control interno informático del área.

Parágrafo cuarto se repite:



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

#### **Ejemplo 5: Actividades de concesión de licencias a otras entidades**

Tal y como se expone en la nota XXX de la memoria adjunta de las cuentas anuales, la entidad cede mediante concesiones una parte de su actividad a cambio de un precio y una participación en dichas actividades, la cual ha producido diferentes recursos en los tribunales. Para cubrir dicho riesgo, la entidad ha dotado una provisión.

Como consecuencia de cambios legales en dicha figura jurídica, durante el ejercicio auditado y los dos anteriores se producen de forma más intensa varios procesos de concesión, los cuales han sido recurridos ante los tribunales. Para la dotación de la provisión se han empleado de forma intensa determinados criterios de la dirección, es por esto por lo que se ha considerado esta actividad como de cuestión clave de auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimientos de controles internos e inspección documental de sistema de control interno para comprobar el proceso que se ha desarrollado hasta concretar el importe de la provisión.
- Inspección documental y estudio de la normativa contable para comprobar que se ha procedido correctamente en el desarrollo de dicha provisión.
- Cartas de confirmación de los abogados, analizando la información facilitada por estos para comprobar el estado del procedimiento y los litigios abiertos, así como las probabilidades de triunfo o de fracaso.
- Procedimientos sustantivos en detalle de corte de operaciones y confirmación con la dirección de las medidas que se van a tomar.
- Procedimientos sustantivos e inspección documental de la información contenida sobre la materia en las cuentas anuales.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.



El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos sustantivos en detalle sobre documentos referidos al área, pruebas de seguimiento de controles y de procedimientos sobre el sistema de control interno, inspección documental, confirmaciones externas a los asesores jurídicos y análisis e interpretación de documentos jurídicos, pruebas en detalle de periodificación y de comprobaciones contables.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 6: Gestión de recursos derivados del proceso sancionador**

Según se indica en las notas XXX e YYY de la memoria adjunta, la entidad auditada gestiona, mediante bases de datos y aplicaciones informáticas no integradas, el proceso de imposición, recursos, cobro en periodo voluntario y en periodo ejecutivo.

Emplea un procedimiento no integrado como consecuencia de que la organización está muy compartimentada, siendo el enlace entre departamentos una cuestión a veces complicada y esencialmente manual. Esta situación produce un riesgo superior al esperado y generó una reevaluación en nuestra auditoría del riesgo asignado inicialmente y exigió mejorar el esfuerzo en la consecución de la evidencia. Por este motivo hemos considerado este asunto como cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimiento de controles internos y de técnicas de auditoría asistidas por ordenador. Una vez solicitada en el TDA la descripción del control interno que soporta tanto los recursos de personal, las herramientas informáticas y los documentos jurídicos y organizativos de todo el sistema, hemos revisado el informe sobre los posibles fallos y sus soluciones durante el ejercicio auditado, determinando los puntos clave y su refuerzo en el funcionamiento.
- Procedimientos sustantivos mediante inspección documental e indagaciones ante los responsables correspondientes, para soportar un análisis desde el punto de vista jurídico del sistema, teniendo presente los criterios disponibles y empleados por la entidad sobre la materia en sus operativas.
- Confirmaciones externas, inspección documental e indagaciones con expertos independientes de aquellos aspectos del proceso regulatorio que pudieran generar más riesgo de falta de cobertura.
- Pruebas en detalle de controles sobre todo el proceso sancionador comprobando el cumplimiento de los controles en las diferentes fases.
- Pruebas en detalle de controles, previa solicitud de información, analizando los procesos más importantes de recursos y su situación jurídica.



- Confirmación externa de saldos y transacción a la entidad encargada de los recobros en periodo ejecutivo y hemos cuadrado las respuestas con la información contable.
- Procedimiento analítico de cuadro de bases y proporciones entre las diferentes fases del proceso y su variación interanual.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Considerando la fragmentaria estructura de estos recursos, nuestra estrategia de auditoría se ha concentrado, entre otras actuaciones, en la realización de pruebas de controles en detalle de análisis jurídico y de eficacia administrativa (comprobando diversas traslaciones de información entre departamentos), de movimientos globales y en detalle de procedimientos tratando de visar el cumplimiento de los controles clave; así como procedimientos analíticos globales de los resultados del proceso entre los parámetros y datos que pueden ser relacionales entre magnitudes (ratios de imposición de sanciones con cobros en los diferentes periodos voluntarios y ejecutivos), así como generación de reclamaciones habidas por el proceso. Todo ello encuadrado en pruebas de inspección documental, analizando las normas aplicadas y los recursos de gestión.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 7: Gestión de activos derivados de una tasa establecida en la actividad de la entidad auditada**

Según se indica en las notas XXX e YYY de la memoria de las cuentas anuales, la entidad tiene establecida una tasa como compensación de la actividad realizada, la cual genera una parte importante de sus activos e ingresos.

Dichas exacciones se realizan cumpliendo con la legislación vigente, sin embargo, hemos observado que las estructuras técnicas y operativas para su exacción, así como el control del proceso en general y de los impagados en particular despliega un conjunto de operaciones que no siguen un plan preciso



basado en manuales pendientes de actualizar y que adolecen de ciertas improvisaciones como, por ejemplo, contrataciones temporales de personal de refuerzo para trabajos operativos y adquisiciones de mejoras, actualizaciones o desarrollos de aplicaciones informáticas no planificadas, urgentes y episódicas que representan mejoras puntuales de corto plazo, novedades que se implementan con poco tiempo de adaptación para los encargados de establecerlas, aplicarlas o gestionarlas. Por este motivo, se ha considerado este tema como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimiento de controles internos, solicitando la descripción actualizada del sistema de control interno aplicado en el proceso y los manuales establecidos por los órganos correspondientes de la entidad.
- Pruebas de observación y técnicas asistidas por ordenador, realizando un inventario con sus actualizaciones de las aplicaciones informáticas y bases de datos que gestionan el proceso.
- Pruebas de doble propósito: sustantivas mediante inspección documental e indagaciones de la legislación que norma dicha tasa y un análisis jurídico de aquellos aspectos de su articulado que generan más conflictividad y recursos.
- Procedimientos sustantivos mediante inspección documental e indagaciones, realizando un análisis de antigüedad de saldos relacionados con la tasa y realizando pruebas de revisión analítica consistentes en cálculos de periodos de rotación y comparación con los plazos legales de cobros de la tasa, así como un análisis de variabilidad de los ingresos en función de los cobros efectuados. Derivado de las pruebas realizadas, la entidad ha dotado la correspondiente provisión de insolvencias.
- Pruebas de doble propósito sustantivo y de control, analizando el funcionamiento del departamento de recobros mediante pruebas en detalle con alcances sustantivo y verificando el cumplimiento de la legalidad y la eficacia de los recobros y sus recargos.
- Pruebas sustantivas de confirmaciones externas con los asesores jurídicos de la entidad y de inspección documental, analizando la situación de los pleitos y contingencias establecidas en relación con la exacción, identificando los puntos clave de controversia y mejora de las normas aplicadas.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.



El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otras, pruebas sobre controles operativos e informáticos, pruebas en detalle sobre ingresos, cobros, recobros y deudores con alcances sustantivos, pruebas de revisión analítica sobre coherencia de magnitud y ratios derivados del proceso y pruebas en relación con la juridicidad del proceso y los conflictos judiciales generados, así como pruebas de circularización de contingencias a los asesores jurídicos.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

#### **Ejemplo 8: Medidas de control interno en relación con su actividad de gestión de activos e ingresos derivados.**

Tal y como se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad centra su objeto social en el sector turístico y gestiona la visita y guía a determinados monumentos y espacios de contexto histórico y cultural. Como importante complemento de esta actividad alquila espacios recreativos y culturales consistentes entre otros en lugares de culto, hospedaje, salas de exposiciones, etc. Esta actividad la realiza de forma casi manual y con escasa formación del personal.

Esta circunstancia de debilidad en el control interno de la actividad, su deficiente informatización, así como la falta de formación específica de su personal, genera riesgos de pérdidas de ingresos, de contingencias y demandas de sus clientes y de un inconveniente efecto reputacional. Ello implica una constante concurrencia e intervención de la dirección empleando de forma intensiva criterios subjetivos y dada la organización requiere un refuerzo de la evidencia de auditoría. Es por esto por lo que se ha considerado la existencia de una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado las siguientes pruebas de auditoría:

- Seguimiento de controles internos para valorar la eficacia del sistema a lo largo del tiempo, centrándolo en aquellos periodos de máxima actividad de ocupación.
- Prueba sustantiva de inspección documental, partiendo de una relación de todos los activos afectos de forma permanente u ocasional a la actividad de alquiler, que hemos cuadrado con la contabilidad y realizado una prueba de observación de un inventario físico, comprobando su estado y su disposición.
- Inspección documental compatible con su contabilización como activo y su plena disposición para poder ser gestionado, comprobando la índole jurídica sobre la que se titula la gestión.
- Hemos realizado un procedimiento analítico global consistente en análisis intermensuales e interanuales para comprobar la evolución de los ingresos, solicitando la explicación de las



correspondientes desviaciones, cuando se han producido; así como, en su caso, las diferencias de ingresos obtenidos con los presupuestos estimados de estos.

- Prueba de confirmación externa de saldos, transacciones y documentos contractuales mediante pruebas sustantivas en detalle con un alcance elevado.
- Prueba de inspección documental mediante la revisión de los contratos establecidos para reforzar el proceso de informatización y gestión de estos activos, así como otros elementos para establecer un sistema de control interno adecuado en la actividad.
- Prueba de confirmación externa a los abogados de la entidad especializados en temas inmobiliarios a los efectos de comprobar las demandas o pleitos existentes, las probabilidades de solución satisfactoria y la suficiencia de la provisión dotada para tales contingencias.
- Pruebas sustantivas en detalle de doble propósito sobre cortes de operaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias y tesorería, complementadas con pruebas paso a paso de algunas transacciones más relevantes.
- Pruebas sustantivas en detalle comprobando la suficiencia de la información contable y su adecuada descripción y cómputo en las cuentas anuales.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestras respuestas de auditoría han consistido en el análisis del sistema de control interno del área y sus planes de mejora, en la inspección de la documentación de ambos y en la realización de pruebas procedimentales, en detalle, sustantivas y procedimientos analíticos globales sobre los ingresos, así como la confirmación externa de saldos y transacciones y contingencias de índole jurídica.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 9: Inmovilizado material. Depreciación de inmovilizado improductivo**

Una parte del activo de la entidad consistente en bienes muebles e inmuebles (véase nota XXX de la memoria adjunta que representa al cierre del ejercicio un valor de YYY, un 50 por ciento del activo, no



se emplea en el proceso de prestación de servicios y no se ha destinado al objetivo previsto por el órgano de gestión.

Dichos bienes fueron valorados mediante el informe de un experto independiente hace cinco años, el cual ha sido parcialmente actualizado durante el desarrollo del trabajo de auditoría y se ha imputado la depreciación que marcaba el experto. Dada la significatividad del epígrafe y el tiempo transcurrido en situación de inactividad e improductividad, se ha considerado esta área como cuestión clave de auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Inspección documental e indagaciones, solicitando información extracontable consistente en documentos soporte de planes de futuro y sondeos de mercado para determinar cuál podría ser el destino productivo de estos bienes.
- Pruebas sustantivas paso a paso de los gastos de reparación, conservación y custodia realizados durante el ejercicio a efectos de mantener la conservación y la protección de estos activos.
- Inspección documental e indagación ante los responsables para verificar la adecuación jurídica de la propiedad y libre utilización de estos recursos, incluyendo la verificación de inclusión en los registros públicos.
- Pruebas de doble propósito, mediante inspección, observación e indagación ante los responsables, partiendo de una relación inventarial con el suficiente detalle para poder revisar los inventarios. Dicha relación la hemos cuadrado con los registros contables y efectuado pruebas de recálculo.
- Prueba paso a paso siguiendo un conjunto de operaciones de inicio, de entrada, en la contabilidad para comprobar que se computó el coste de forma correcta.
- Procedimientos analíticos sustantivos y pruebas en detalle, comprobando la antigüedad de los activos en función de su incorporación en la contabilidad y su fecha de adquisición a los efectos de comprobar el correcto cómputo de la amortización y depreciación.
- Pruebas de observación con nuestros técnicos de las aplicaciones que soportan y gestionan dichos recursos.
- Inspección documental e indagaciones ante los responsables mediante la revisión del estudio de valoración encargado por la dirección y hemos solicitado una actualización de dicho trabajo que ha sido realizado, el cual también ha sido comprobado y contrastado.
- Pruebas de recálculo con criterios de alcance de la corrección de las depreciaciones y su correcta contabilización.
- Pruebas de confirmación específicas con la dirección de los planes de futuro en relación con estos bienes, así como la inspección documental de las actas de los órganos colegiados donde constaban dichos planes y acuerdos.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos de auditoría sustantivos y de control tendentes a la comprobación de la realidad, existencia, propiedad y valoración, así como la correcta descripción de los activos en las cuentas. Dichas pruebas lo han sido con carácter sustantivo y en detalle sobre diversas partidas mediante el recálculo de valores y depreciaciones, todo ello complementado con la correspondiente inspección de los documentos jurídicos de soporte.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

#### **Ejemplo 10: Inmovilizado intangible. Investigación y desarrollo**

La entidad mantiene un epígrafe de investigación y desarrollo (véase nota XXX de la memoria adjunta) al cual se han incorporado durante el último ejercicio gastos de personal y otros ítems que han supuesto duplicar lo activado hasta el 31 de diciembre de 20x+x.

La actividad de I+D ha sido iniciada por la entidad a partir de la reestructuración realizada hace tres ejercicios que supuso la incorporación de medios técnicos y operacionales de otra entidad que secuencialmente tenía proyectos de esta índole. De los análisis realizados por los responsables de la entidad auditada, se ha tomado la decisión de ajustar el saldo en unas partidas que se considera de difícil recuperación como resultado de estudios de valoración realizados. En tal sentido, se entiende que resulta muy compleja la valoración de la recuperabilidad de este activo y, sobre todo que su evolución futura pende de un conjunto de decisiones externas a la entidad auditada. Por este motivo hemos considerado esta área como un riesgo significativo y consiguientemente como cuestión clave de la auditoría

Nuestros procedimientos de auditoría han consistido:

- Seguimiento de controles internos complementados o extendidos mediante pruebas de control para describir, secuenciar los ítems y controles establecidos en el sistema de imputación de costes diseñado por la entidad y valorar su adecuación en función del tipo de activos generados.



- Inspección documental para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas de valoración contable referidas a estos activos.
- Procedimientos analíticos globales y en detalle sobre operaciones para correlacionar las activaciones realizadas con las imputaciones de ingresos y gastos generados, especialmente los producidos externamente y de costes de personal.
- Inspección documental e indagaciones mediante el control y verificación de los movimientos contables generados, sus referencias conceptuales, así como la comprobación con criterios selectivos de los soportes documentales.
- Indagaciones ante la dirección de la entidad y los responsables técnicos de los proyectos sobre las opiniones relevantes sobre la viabilidad.
- Inspección documental revisando los efectos impositivos generados con dicha actividad investigadora, dentro del contexto del área de impuestos y confirmación externa con los asesores fiscales de algunos extremos de ellos.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección como punto específico desarrollado del apoyo de los proyectos y de los contratos involucrados en esta actividad.
- Pruebas sustantivas en detalle con doble propósito mediante corte de operaciones de ingresos y gastos, cobros y pagos, así como análisis de hechos posteriores, complementadas con pruebas paso a paso en algunas operaciones relevantes.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otras, las pruebas de auditoría que hemos considerado necesarias en el área entre las cuales se encuentran, procedimientos de seguimiento de control interno, pruebas de control, pruebas sustantivas analíticas globales y en detalle, así como indagaciones, preguntas y confirmaciones a la dirección, inspección de la documentación contable y contraste con los registros contables y sus movimientos, técnicas de examen analíticos de variaciones de saldos y partidas y confirmación externa de asesores.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



### Ejemplo 11: inmovilizado material y gastos relacionados

Al cierre del ejercicio auditado, la entidad ha capitalizado, formando parte de su activo material (véase XXX de la memoria adjunta) siguiendo su manual contable implantado recientemente y su plan de inversiones del ejercicio, los gastos incurridos en los diferentes inmuebles por considerar que amplían su capacidad operativa y su vida útil.

Si bien la capitalización de estos gastos puede ser necesaria en el momento del ciclo operativo en que se halla la entidad, puede haber un margen de valoración con el que podría llegarse a ciertas holguras cuya relevancia es compleja de determinar o discernir en la actividad de este ejercicio. Por este motivo hemos considerado este asunto como cuestión clave de la auditoría.

Nuestros procedimientos de auditoría han consistido en:

- Inspección documental e indagaciones partiendo de la revisión de la documentación soporte del plan de inversiones y los objetivos fijados en relación con los incrementos de productividad de los activos tras las ampliaciones.
- Inspección física y pruebas de observación de los activos más relevantes, comprobando su situación en el inventario y la corrección de los datos y, en su caso, las diferencias determinadas y su identificación.
- Pruebas en detalle con doble propósito (sustantivo y de control) mediante el análisis de las altas y bajas en inventarios realizadas durante el periodo, comprobando la correcta imputación contable de los costes y resultados, en relación con su valor de realización.
- Indagaciones con la dirección, mediante el mantenimiento de reuniones con los responsables del área para determinar de forma más concreta y precisa los criterios diferenciales de cómputo de capitalización de gastos frente a la consideración de gastos sin más.
- Recálculos y cuadros comprobando los criterios de amortización y su congruencia, así como su efecto, en su caso en el área fiscal y operaciones de recálculos sobre ellos.
- Pruebas sustantivas en detalle incrementando nuestros alcances en el área de gastos de conservación con pruebas en detalle.
- Procedimientos analíticos sustantivos sobre variaciones y cuadros globales.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:



Nuestras respuestas, entre otras, se han efectuado mediante pruebas de seguimiento de controles y procedimientos de auditoría que han consistido en el análisis documental, contable y de coste de las altas y bajas realizadas en el área y sus efectos en áreas relacionadas, pruebas en detalle con alcance ampliado y cuadros globales con criterios analíticos y sustantivos, así como indagaciones ante los responsables del área cuadrando aquellos movimientos más singulares.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 12: Activo no corriente. Inmovilizado material. Inversiones inmobiliarias**

Como consecuencia de la operativa y actividad de la entidad auditada, suele recibir bienes de forma no sistemática en dación en pago de muy diversa índole, generalmente inmuebles, equipos informáticos, medios de transporte y maquinarias (véase nota XXX de la memoria adjunta), los cuales incluye en una cuenta “ómnibus”, hasta que procede a su depuración, clasificación y, en su caso venta. A 31 de diciembre el importe pendiente de depurar era de ....

Desde el momento en que incorporan los citados activos hasta que procede a su depuración puede transcurrir un periodo de entre 6 y 12 meses. La antigüedad del saldo es de poco más de 14 meses. Hemos considerado que se trata de una cuestión clave por las dificultades de auditoría y los criterios de juicio que involucra la valoración de algunos de estos activos y la gestión hasta el momento de, en su caso, su enajenación.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Inspección documental y análisis jurídico de la legalidad que establece los motivos, las situaciones y los criterios en que se han de recibir estos bienes en dación de pago.
- Inspección documental y análisis de estudios de valoración de una parte significativa de los bienes contenidos en la cuenta para comprobar la existencia o no de deterioro.
- Inspección documental y análisis de tendencia y movimientos de la cuenta implicada y corte de operaciones al inicio y al final del periodo auditado.
- Confirmación escrita de los responsables del área de que las decisiones que se tomarán tenderán a solventar las dificultades y a la consecución y empleo de los criterios más objetivos en las circunstancias.
- Pruebas en detalle y paso a paso de hechos posteriores al cierre del ejercicio auditado a los efectos de comprobar la corrección jurídica, valorativa y contable de una parte material de las operaciones realizadas en esta área.



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos planteado y desarrollado, entre otros los procedimientos y pruebas de acuerdo con nuestra planificación para determinar la correcta inclusión en el informe del área citada, estos procedimientos han consistido en confirmaciones de saldos de las partidas involucradas y de asesores jurídicos, el análisis de hechos posteriores al cierre, revisiones analíticas de carácter global complementadas con pruebas en detalle y análisis de informes de terceros sobre valoraciones y cortes de operaciones.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 13: Inversiones inmobiliarias: valoración**

Según se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad auditada dispone de un conjunto de inmuebles que cede en uso mediante concesiones y arrendamiento, los cuales se dedican a una actividad coadyuvantes o se utilizan para la restauración.

Durante el ejercicio auditado y dada la profunda crisis del sector se han producido bajas en dichas formas de cesión, incluso, aun cuando se han reducido precios en las contraprestaciones de estas cesiones. Ello ha producido que los criterios de valoración de estos activos hayan generado deterioros y el empleo de un conjunto de factores que requieren intensivamente la aplicación de criterios de juicio. Teniendo en cuenta esta situación y sus efectos nos parece razonable considerar una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimiento de controles y pruebas de control en relación con el proceso de valoración en el departamento que ha realizado estos trabajos, incluyendo la comprensión y los criterios de revisión periódica establecidos.



- Inspección documental e indagaciones solicitando un estudio de valoración de un experto independiente, comprobando los criterios empleados, mediante pruebas en detalle de las diferentes hipótesis.
- Procedimientos analíticos globales, comparando ambos trabajos y tomando un conjunto de parámetros medios, determinados por nuestros expertos.
- Pruebas sustantivas en detalle de la información contable que sobre el tema se ha incluido en las cuentas anuales.
- Pruebas sustantivas comprobando, que, en la peor hipótesis, la actividad de la entidad, de la cual esta actividad inmobiliaria es adicional, no genera en principio dudas de incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.
- Pruebas en detalle sustantivas, comprobando el devengo, la juridicidad y los cobros de aquellos inmuebles a los que se ha imputado mayor deterioro, complementadas con pruebas paso a paso en algunas operaciones relevantes.
- Confirmación externa de saldos y transacción de algunos inquilinos tratando de dar alcance seleccionando algunos a los que se ha reducido de forma importante los alquileres. Dichas pruebas se han planteado con criterios de respuestas distintas (no respuesta si hay conformidad con los saldos –negativa- y de respuesta positiva).
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección de los planes que, en el corto plazo, incluyen el mantenimiento de estos activos.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Las pruebas y procedimientos planificados y adaptados a la situación de incremento del riesgo han consistido, entre otros, en pruebas sobre los controles del proceso de valoración, inspección y revisión técnica de las hipótesis, pruebas de recálculo de los parámetros relevantes de los estudios, aplicación de las normas en relación con el experto independiente contratado por la dirección, pruebas de revisión analítica por comparativos entre trabajos de valoración, así como pruebas en detalle sobre determinados inmuebles, analizando los recursos obtenidos y sus soporte documental.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

#### **Ejemplo 14: Inmovilizado material. Renovación de estructuras fijas**

En la nota XXX de la memoria adjunta la entidad ha realizado activaciones por obra en curso correspondientes a certificaciones de obra facturadas dentro de un proyecto técnico de modernización e informatización de sus estructuras de explotación, habiendo destinado para ello los recursos presupuestarios de tres ejercicios.

Como consecuencia de este proyecto se están realizando obras en parte adjudicadas a medio propio y en parte asignadas a una entidad privada de acuerdo con las leyes de contratos del sector público. Ello conlleva la aplicación de contratos complejos desde el punto de vista técnico y desde el punto de vista jurídico, dada la intrincada intervención de ambos operadores, se han tenido que emplear de forma intensiva criterios de juicio de la dirección técnica de la entidad y del propio auditor, especialmente por lo que se refiere al ritmo de ejecución de los proyectos en relación con los contratos y consiguientemente con los presupuestos asignados, es por esto por lo que se ha considerado esta actividad como cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Pruebas de inspección documental, analizando información de carácter financiero, técnico y jurídico, asistidos por un experto en contratación pública que forma parte del equipo auditor.
- Indagaciones ante la dirección técnica y el departamento correspondiente de la entidad auditada para sondear su opinión sobre los criterios técnicos de realización de las obras.
- Recálculo del proceso de imputación de presupuestos y su financiación en el tramo temporal y comparación con los avances técnicos y operativos de la obra en curso.
- Confirmación externa de saldos, operaciones y algunos criterios de acopios de materiales con los operadores implicados.
- Confirmación externa a asesores y análisis de las posibles demandas relacionadas con el proceso y sus efectos, mediante indagaciones con el departamento jurídico de la entidad.
- Inspección documental de actas de órganos colegiados, confirmando la situación de desarrollo de los proyectos secundarios relacionados con el proceso principal en curso.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección de forma concreta de los hechos relacionados con el desarrollo de este proceso.
- Confirmación externa a la dirección técnica de la planificación de las obras en relación con su desenvolvimiento real.
- Pruebas en detalle de doble propósito (sustantivas y de control) de periodificación y hechos posteriores al cierre de la facturación recibida y las certificaciones de obra.



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otras, pruebas de análisis documental, sustantivas en detalle con doble propósito tanto de análisis jurídico como de carácter técnico y financiero, así como de confirmaciones externas de saldos y transacciones y de periodificación de costes entre ejercicios e indagaciones ante la dirección y departamento correspondiente.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 15: Activos y gastos. Realización de proyectos de infraestructura en el exterior**

Tal y como se precisa en las notas XXX e YYY de la memoria adjunta, la entidad auditada realiza, como parte importante de su actividad, proyectos y actividades relacionadas con la cultura y la promoción de la marca nacional en el extranjero.

Esta actividad o razón social de la entidad implica el contacto y la interacción con múltiples sistemas jurídicos de organización societaria, de regímenes laborales, contractuales y fiscales lo que implica la existencia de un departamento legal que disponga de personal formado para atender a los posibles problemas y agilizar las gestiones correspondientes y el asesoramiento externo cuando la regulación es muy novedosa. Todo ello implica que la gestión del área requiera una atención especial por parte de la dirección y el empleo de recursos adicionales con cierta frecuencia que generan desviaciones de presupuestos iniciales. Dado el elevado riesgo, el cual fue revaluado en el curso de nuestra auditoría y la complejidad en la revisión se considera una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Prueba sustantiva en detalle de análisis del área fiscal y legal realizado por nuestros expertos mediante la revisión documental de los impuestos liquidados y, en su caso, las reclamaciones o revisiones practicadas por las autoridades fiscales.



- Inspección documental e indagaciones con los responsables de informes sobre sistema laboral de los países más relevantes proporcionado por el departamento de gestión de personal.
- Pruebas en detalle con alcance sustantivo realizados durante los periodos de mayor actividad, comprobando el componente del gasto y su presupuesto, así como los efectos legales y tributarios concurrentes.
- Confirmación externa a suministradores de servicios en el extranjero confirmando diferentes extremos de los contratos y solicitando información sobre saldos pendientes y transacciones realizadas.
- Procedimiento analítico global de las dotaciones por contingencias y el montante de la actividad diseccionando por actividades, solicitando, en su caso, explicación de las variaciones sustanciales, mediante indagaciones ante los responsables del área.
- Confirmación externa de entidades financieras en moneda extranjera y sus relaciones con ellas.
- Confirmación con la dirección de los contratos más relevantes en materia de proyectos realizados en el extranjero.
- Procedimientos analíticos y en detalle de revisión de los presupuestos de proyectos y las realizaciones de gastos, solicitando explicación de las diferencias, en su caso.
- Prueba analítica global de análisis interanual de proyectos ejecutados de forma recurrente en distintos ejercicios.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección del mantenimiento de los proyectos en curso, los contratos relevantes y los correspondientes al corto plazo.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestro trabajo ha consistido, entre otras, en realizar pruebas de revisión analítica mediante comparaciones presupuestarias e inter temporales relacionando costes y gastos con la actividad, verificando y explicando las variaciones o desviaciones producidas. Prueba en detalle mediante expertos de los diferentes ítems legales y tributarios y pruebas en detalle sobre transacciones, evaluando las dotaciones por contingencias fijadas, así como pruebas de circularización externa a operadores, asesores y terceros, confirmando con la dirección el sostenimiento de los proyectos.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 16: Activación de activos tangibles e intangibles**

En la nota XXX y en la nota yyy se recogen las áreas de activos tangibles e intangibles que durante el ejercicio y en los dos ejercicios anteriores se han activado por importes de ZZZ y FFF, respectivamente y que suponen importes materiales en el contexto del ente matriz del grupo consolidado.

En la estimación del deterioro la entidad ha realizado sendos estudios de valoración y empleado intensamente juicios significativos y constituido complejos sistemas de valoración o recuperación y arriesgadas hipótesis de comportamientos cíclicos de los que es difícil alcanzar una evidencia que pueda exceder del corto plazo. Considerando lo anterior se ha calificado esta situación como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimiento de controles internos y pruebas de control consistentes en el entendimiento de la actividad y la forma de contabilizar las partidas y los diferentes ítems.
- Prueba en detalle de análisis financiero y económico de los modelos de deterioro facilitados por la dirección, considerando las hipótesis más relevantes en ellos incluidos.
- Pruebas de inspección documental de informes emitidos por auditores del grupo en relación con las áreas, actividad y activos donde se residen los incrementos de activación.
- Pruebas en detalle de análisis de información financiera de las empresas participadas y de los proyectos relacionados con los activos sometidos a examen.
- Pruebas de confirmación de la emisión y contenido de diferentes aspectos de cartas de patrocinio de las matrices del grupo sobre el apoyo financiero.
- Prueba en detalle comprobando que el tratamiento de la información financiera derivado de estos activos ha sido correcto en las cuentas consolidadas.
- Prueba en detalle realizando de forma alternativa y selectiva test de deterioro comprobando e identificando flujos de caja que podrían asociarse a la recuperación de los costes.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.



El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otras, seguimiento de controles, pruebas de control y pruebas de inspección documental, recálculo y confirmación de partidas relacionadas con los ítems activados como activos tangibles e intangibles y realizados procedimientos analíticos centrados en aspectos financieros y productivos, así como contraste con test de deterioro.

Parágrafo cuarto se repite:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 17: Inmovilizado intangible. Aplicaciones informáticas**

La entidad auditada ha realizado diversas aplicaciones informáticas (véase la nota XXX de la memoria adjunta) mediante su departamento de tecnología informática, constituyendo el coste de estos activos intangibles, los correspondientes a su propio personal, otros de carácter directo y otros de servicios externos. El importe activado asciende en términos netos a XXXX unidades monetarias, una vez realizada la correspondiente depreciación.

Dichos activos, una vez constituidos han demostrado una eficiencia limitada en la gestión de recursos para los que estaban destinados, con lo cual se han ido solucionando con apoyo de trabajos y servicios externos. Considerando la forma de constitución de dichos activos, su valoración y su productividad este tema se ha considerado una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Pruebas de inspección documental, observación e indagaciones revisando al origen el inventario y la composición de los costes, contrastando los criterios de activación con lo previsto en la regulación contable.
- Inspección documental y análisis de un estudio de valoración de estos activos para comprobar si se han depreciado correctamente y si existe una sobrevaloración incorrecta.
- Inspección documental e indagaciones, así como pruebas asistidas con ordenador revisando con el departamento de informática la situación en cuanto a las ineficiencias detectadas y a su posible solución y corrección de errores.
- Confirmación externa de los saldos de los activos y transacciones involucradas durante el último ejercicio en el área.
- Inspección documental e indagaciones de las reclamaciones realizadas durante el periodo de mayor intensidad en ejecución de las aplicaciones.
- Pruebas en detalle, al tiempo de la auditoría, de una reejecución de las aplicaciones una vez que se han introducido los parches de refuerzo correspondientes.



- Hemos solicitado y revisado mediante pruebas selectivas en detalle determinadas operaciones y los saldos involucrados, para alcanzar evidencia de si se han devuelto de forma correcta las cantidades cobradas en exceso y las dejadas de forma indebida de percibir.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos de auditoría basados en el análisis documental e indagaciones ante la dirección y el departamento de informática, así como análisis contable y documental de las áreas involucradas, circularizando a los terceros relacionados generadores de saldos o reclamaciones, recálculos de costes y reejecución de aplicaciones.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 18: Área de deudores derivados de la actividad**

Tal y como se detalla en la nota XXX de la memoria adjunta la entidad auditada ha incluido en varias cuentas, sin los detalles de cuentas de mayor requeridos sino por criterios del periodo de generación, transacciones con deudores y su contrapartida en ingresos.

Esta situación se ha producido como consecuencia de la falta de disposición, agravada por la crisis pandémica, de personal y medios contables. Ello ha ocasionado muchas dificultades en el planteamiento y desarrollo de las pruebas de auditoría para conseguir evidencia adecuada y suficiente. Este tema ha generado una cuestión clave de auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:



- Pruebas en detalle con doble propósito (sustantivas y de control) mediante el análisis de archivos y documentación soporte y de documentación bancaria sobre saldos pendientes, así como la confirmación externa sobre determinados saldos y transacciones para conseguir evidencia contrastiva mediante aplicación de la circularización directa de terceros relacionados prevista en el artículo 145. 3 de la LGP.
- Pruebas en detalle mediante comprobación y depuración con alcances relevantes de operaciones y saldos comprobando aquellas que han sido cobradas en los extractos bancarios.
- Procedimientos analíticos globales de movimientos partiendo de los extractos bancarios y cuadrando con los saldos contables globales presentados en las cuentas.
- Pruebas en detalle de corte de operaciones en periodos iniciales y finales comprobando la correcta periodificación de ingresos y gastos y la ulterior cancelación, en su caso, en las cuentas bancarias.
- Confirmaciones externas de las cuentas de tesorería, solicitando, además de saldos y operaciones, la actualización de los apoderamientos bancarios.
- Inspección documental mediante la revisión de actas de órganos colectivos de la entidad auditada en la que se prevé la contratación de servicios externos contables y la formación de personal trabajador en temas contables.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos de auditoría analíticos globales, pruebas en detalle de carácter sustantivo y confirmaciones externas, basados en la depuración de registros contables y tendentes a comprobar los detalles de la composición de saldo a nivel de deudor y su soporte documental, así como pruebas de auditoría orientadas a la revisión de operaciones del cierre del ejercicio y su correcta periodificación. Por otra parte, hemos efectuado una inspección documental y de indagación, revisando los planes de la dirección de la entidad que prevé un refuerzo del departamento contable mediante apoyo externo y formación interna en el corto plazo.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



### Ejemplo 19: Área financiera y de tesorería

Tal y como se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad auditada dispone de importes relevantes en activos líquidos o muy líquidos sin que le resulten necesarios en el corto plazo para el ejercicio de la actividad y cuya gestión no se realiza con estructuras definidas o planificadas ni desde el punto de vista informático ni desde la perspectiva de gestión más financiera.

La existencia de estos activos muy líquidos durante un tiempo excesivo cuando se generan y sin una perspectiva de gestión financiera cuando se mantienen, genera un riesgo de custodia informático y físico y de improductividad en su empleo. La dirección de la entidad durante el ejercicio auditado ha tratado de adoptar acuerdos y tomar decisiones que mejoren esta situación, la cual consideramos como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Hemos realizado una prueba en detalle de carácter sustantivo de observación sin comunicación previa, de un arqueo de caja y cuadrado con el cierre contable, mediante seguimiento hacia atrás de los movimientos más relevantes.
- Hemos realizado confirmaciones externas a las entidades financieras, solicitando información de la totalidad de las relaciones mantenidas con la entidad auditada.
- Hemos realizado pruebas en detalle paso a paso de cobros y pagos y de transferencias entre cuentas y entre tesorería y las cuentas bancarias.
- Procedimiento analítico de un análisis intermensual y pruebas globales interanuales relacionándolas con el nivel de ingreso, así como tomando como base el estado de flujos de efectivo hemos comprobado con alcances sustantivos una parte de los movimientos.
- Pruebas en detalle con alcance sustantivo, sobre las cuentas de tesorería en ingresos y hemos realizado pruebas de corte al inicio y al final del ejercicio auditado.
- Procedimientos globales analíticos sobre movimientos posteriores al cierre del ejercicio.
- Inspección documental de los contratos suscritos para la implementación de las mejoras en la gestión y control de la tesorería, así como los contratos suscritos con un asesor financiero externo.
- Confirmación externa con las compañías aseguradoras y de seguridad para comprobar y analizar la cobertura de riesgos.
- Inspección documental e indagaciones sobre variaciones del presupuesto de tesorería realizado para el primer trimestre del ejercicio siguiente al auditado, para comprobar su corrección técnica, así como los gastos e ingresos derivados del nuevo proceso de asesoramiento financiero emprendido. Realizando pruebas de recálculo de algunos de estos ítems y reejecución de las aplicaciones implementadas más relevantes.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestra estrategia de auditoría ha consistido, entre otras, pruebas en detalle de carácter sustantivo y el análisis global del área afectada por la cuestión clave y sus terceros implicados mediante pruebas de confirmación externa, y se ha realizado con análisis de transacciones específicas con pruebas paso a paso. Asimismo, se han comprobado los planes de la entidad auditada y las realizaciones habidas hasta la fecha de finalización de la auditoría con el fin de comprobar el grado de implantación de las decisiones tomadas al respecto.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 20: Provisión para contingencias por reestructuraciones**

Según se informa en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad ha dotado durante los dos últimos ejercicios una provisión para atender posibles demandas legales en materia laboral y fiscal derivada de la integración de entidades mercantiles que dejan de tener esta naturaleza y que pasan a ser servicios o departamentos internos dentro de los planes de recentralización.

Durante el ejercicio anterior y este ejercicio se han integrado en la entidad auditada tres entidades mercantiles como consecuencia de la aplicación de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y la política de recentralización aprobada. Ello ha conllevado un elevado criterio de juicio para determinar y valorar las posibles contingencias del proceso, que ha ocasionado que este asunto sea considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Inspección documental de carácter administrativo donde se establecen y aprueban los criterios de la reestructuración y su alcance.
- Inspección documental y análisis jurídico de los recursos establecidos en el origen de las posibles contingencias y pruebas de recálculo.



- Indagaciones ante la dirección de los estudios y criterios barajados para determinar los efectos contables y su integración en la información financiera.
- Inspección documental de los informes encargados a expertos por parte de la dirección de la entidad para redimensionar la entidad y hacer una distribución de forma más eficiente de los recursos.
- Análisis de los estudios y planes realizados en el corto plazo, así como los planes estratégicos, para dar caución y estabilidad a la nueva organización derivada de la integración.
- Inspección documental y análisis de una posible escisión y traspaso de activos a otra organización pública tomando criterios de territorialidad y competencia.
- Inspección documental e indagaciones ante los responsables, examinando los estudios de carácter financiero para reequilibrar los recursos propios.
- Indagaciones ante la dirección de sus planes internos de distribución de recursos y de las medidas más inmediatas para proceder a eliminar el solapamiento de funciones.
- Confirmación externa con los asesores de la entidad e indagación del análisis de sus respuestas.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección de que todas las medidas tomadas y todos los efectos y documentos de la reestructuración se han puesto a disposición de los auditores, así como que no hay previstas más decisiones al respecto en el corto plazo.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestras respuestas como auditores se han centrado principalmente en el análisis de pruebas documentales y de indagaciones ante la dirección, así como la circularización externa, contraste y evaluación de las respuestas y recálculos para comprobar la razonabilidad de la dotación realizada y su suficiencia para conjurar el riesgo derivado del proceso de reestructuración y sus efectos en la auditada.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 21: Financiación con destino finalista**



Tal y como se precisa en las notas XXX e YYY de la memoria adjunta, la entidad recibe anualmente financiación para su empleo en una actividad concreta, sin embargo, dada la situación pandémica esta actividad o se ha podido realizar de forma muy marginal o no se ha realizado, según los periodos.

La dirección de la entidad entiende que existe riesgo jurídico de tener que ser devueltas, si bien se están realizando gestiones de refuerzo de infraestructuras para poder recuperar y ampliar la actividad cuando pase la crisis, sin poderse determinar el plazo. Dada la situación se ha considerado que este asunto puede ser una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Inspección documental mediante el análisis de la documentación jurídica soporte de la financiación.
- Procedimientos analíticos globales de los movimientos de financiación finalista en relación con las actividades e indagaciones ante los responsables cuando se produzcan desviaciones.
- Pruebas en relación con la aplicación de la financiación a actividades y su soporte documental.
- Confirmación externa de saldos y operaciones con los terceros relacionados tanto en la financiación como en las actividades.
- Indagación ante la dirección y el departamento correspondiente de sus criterios y argumentos en que se basa el sostenimiento del cómputo y efecto contable tanto de la actividad financiera como operacional.
- Indagación e inspección documental de sus informes, ante los servicios jurídicos para sondear su opinión en relación con las citadas operaciones.
- Pruebas en detalle sobre el análisis de hechos posteriores al cierre, a los efectos de comprobar la evolución del tema hasta la fecha de nuestro trabajo.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones sobre los planes en relación con los activos y pasivos involucrados y su configuración jurídica.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos de auditoría de carácter sustantivo tendentes a la comprobación de la correcta configuración contable y jurídica de la actividad financiera y operacional



mediante pruebas en detalle sobre saldos y transacciones, confirmaciones externas, indagaciones ante la dirección y análisis jurídico del área, así como la inspección documental del proceso subvencional.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 22: Área de financiación. Subvenciones recibidas**

Tal y como se detalla en la nota XXX y en la nota YYY de la memoria adjunta, la entidad ha recibido dentro de un plan trienal subvenciones por importe de ZZZ unidades monetarias, las cuales están contabilizadas como más recursos propios.

Dichas partidas fueron asociadas a un conjunto de realizaciones y no deben ser consideradas como definitivas hasta que no se cumpla la totalidad de las condiciones. La entidad auditada ha entendido bajo su criterio y sobre la base de un análisis jurídico y técnico que dichas condiciones se han cumplido, sin embargo, aun cuando este análisis es consistente, existen interpretaciones de la regulación que arrojan incertidumbre sobre algunos de los extremos que podrían generar un riesgo de reversión de los recursos que se considera entre probable y remoto. Por este motivo, este asunto se ha considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Inspección documental de las bases y condiciones de las subvenciones.
- Pruebas en detalle de doble propósito (control y sustantivo) de cobros y aplicación relacionados con esta financiación comprobando la correcta contabilización, mediante inspección documental.
- Prueba de inspección documental, analizando los estudios realizados por el personal de la entidad auditada.
- Indagaciones ante la dirección a los efectos de aclarar las dudas sobre el análisis por ella realizado que soporta la forma de contabilización.
- Prueba documental e indagaciones, en caso de duda, del análisis de las interpretaciones jurídicas realizado por los asesores jurídicos y de la evaluación de riesgos que generan las diferentes hipótesis.
- Prueba documental y análisis de la doctrina generada en las revisiones realizadas por el órgano concedente de las subvenciones.
- Recálculos del riesgo global de devoluciones y su efecto tanto en la actividad como en la discontinuidad de la financiación.
- Prueba documental e indagaciones del análisis del sistema de infracciones y sanciones para comprobar los elementos sustantivos.



- Inspección documental e indagaciones de la totalidad de la documentación generada entre la entidad auditada y el órgano concedente.
- Confirmación en la Carta de manifestaciones de la dirección que no se ha producido ninguna relación documental además de la entregada.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestro trabajo, entre otras pruebas, se ha centrado en el análisis documental del soporte de la financiación recibida, comprobando que se han cumplido las condiciones y que las diferentes interpretaciones de la regulación son razonables dentro de un riesgo bajo o moderado de que se requiera la devolución de estos recursos; este análisis se ha completado con pruebas en detalle sobre transacciones y un análisis detallado de las relaciones entre la auditada y el órgano concedente de las subvenciones a efectos de comprobar si se ha trasladado o comunicado algún riesgo; en relación con ese último se han analizado los pronunciamientos doctrinales extraídos de las inspecciones realizadas.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 23: Provisión para responsabilidades patrimoniales**

Tal y como se indica en la nota XXX de la memoria adjunta, la entidad ha dotado durante el presente ejercicio y otros anteriores una provisión para atender demandas ciertas en curso y otras de probable implementación como las relacionadas con operaciones regulatorias y de intervención propias de su objeto social.

Dichos riesgos se han producido según nos precisa la dirección de la entidad y el departamento técnico encargado de la cuestión como consecuencia de una interpretación inicialmente válida que ha devenido en arriesgada desde el punto de vista jurídico por sentencia contraria de los tribunales. Por este motivo hemos considerado la existencia de una cuestión clave en nuestra auditoría.



Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Confirmación externa con los asesores jurídicos de la entidad auditada solicitando la relación de demandas existentes y su apreciación en cuanto al éxito o fracaso.
- Prueba de inspección documental del análisis de la documentación jurídica generada por los conflictos e indagaciones ante la dirección de la entidad y los servicios jurídicos internos de esta.
- Análisis y comprobación de los criterios establecidos para la dotación de provisión para responsabilidades y las aplicaciones realizadas en el ejercicio, determinado cuáles han sido las que han generado los egresos.
- Procedimiento analítico global de la actividad generadora de la responsabilidad y los criterios aplicados a la solución para discontinuarla, así como la conformación de un informe técnico en que se conforme una serie de medidas para mitigar o suspender dicha actividad.
- Inspección documental del proyecto regulatorio y el curso de su tramitación que solvente la situación de controversia jurídica.
- Confirmación externa a los grandes demandantes para solicitar una concreción de criterios sustentadores de los recursos.
- Inspección documental del análisis de actas de los órganos colegiados, así como de las medidas tomadas para solventar por la vía de acuerdos algunas cuestiones colaterales no judicializadas.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestras respuestas de auditoría se centraron en el análisis mediante pruebas en detalle del proceso de generación de la contingencia por responsabilidad, comprobando el alcance de los criterios técnicos y operativos mediante pruebas de análisis documental y soporte jurídico, así como con la realización de pruebas analíticas globales considerando los factores de responsabilidad máxima probable generada y comparando con los cálculos de la provisión para responsabilidades, para lo que se hicieron pruebas de recálculo, así como contrastación de criterios mediante la confirmaciones externas a los abogados y a terceros implicados e inspección documental y análisis de los criterios establecidos en sentencias judiciales.



El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Ejemplo 24: utilización inapropiada de un marco contable y su soporte informático no aplicables completamente a su actividad.**

La entidad define su actividad como de carácter empresarial, sin embargo, aplica un marco contable de información financiera aplicable a entes administrativos con presupuesto limitativo.

Esta actividad contable le genera un gran contingente de apuntes no mecanizados y puntuales y la necesidad de rectificar la información financiera que se extrae de las bases contables, ello conlleva dificultades en la calificación del riesgo de auditoría de las áreas que ha supuesto una recalificación de áreas relevantes y del control interno general y el empleo de tiempo muy superior al planificado. Por este motivo se ha considerado una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Procedimientos analíticos globales de cuadro de soportes contables de mayor con el contenido de saldos y movimientos recogidos en las cuentas anuales.
- Elevación de alcances de pruebas en detalle sobre estados de flujos e información contenida en la memoria, sobre la cual se ha realizado una revisión exhaustiva.
- Pruebas de recálculo de magnitudes que forman parte de los flujos de caja, en particular de amortizaciones y provisiones.
- Pruebas en detalle de doble propósito (de control y sustantivo) sobre saldos deudores corrientes comprobando documentalmente su correcta calificación a efectos de la presentación y plazos de ejecución.
- Inspección documental de la comprobación de apuntes realizados manualmente a final del ejercicio comprobando su correcta cuantificación e inclusión en las cuentas correspondientes.
- Pruebas de circularización con alcance sustantivo para comprobar y contrastar la corrección y composición de los saldos al cierre del ejercicio.
- Pruebas en detalle sustantivas de hechos posteriores al cierre y corte de operaciones para comprobar la correcta inclusión y periodificación de gastos e ingresos más relevantes.
- Indagaciones ante la dirección y el departamento contable para explicar las variaciones producidas en algunos periodos del ejercicio.
- Pruebas en detalle con doble propósito (control y sustantivo) de conciliaciones bancarias comprobando el desenlace y conclusión de las partidas conciliatorias en periodos subsiguientes.
- Prueba en detalle de doble propósito (control y sustantivo) de verificación de que los ajustes y reclasificaciones realizadas han sido correctamente incluidas en la reformulación practicada de las cuentas anuales.



Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Nuestra estrategia de auditoría se ha centrado, entre otras, en pruebas en detalle generalmente de doble propósito (control y sustantivo) sobre activos y pasivos más significativos y confirmación externa de saldos y transacciones con amplios alcances, así como pruebas en detalle sobre corte de operaciones y verificación de hechos posteriores para comprobar la correcta imputación del devengo de gastos e ingresos y la asignación real de sus pagos y cobros, complementados con procedimientos globales de revisión analítica finales.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 25: ejecución de presupuestos de la entidad auditada**

Durante el ejercicio auditado, la entidad ha ejecutado la totalidad de los presupuestos disponibles con ritmo desigual, sin que se halle justificado por ninguna causa estacional o sobrevenida.

Considerando el análisis realizado en relación con el ritmo de ejecución de presupuestos interanuales se ha observado que, durante los dos últimos ejercicios, ha efectuado de forma muy desigual los recursos existentes en los diferentes capítulos, salvo en el capítulo I, siendo especialmente significativo por su intensidad durante el último trimestre de cada ejercicio, lo que ha producido un cierto sobredimensionamiento en sus servicios de contratación y gestión de activos, pasivos y gastos; esta circunstancia ha supuesto un incremento de riesgo y por ende se ha considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Procedimiento analítico global de variaciones presupuestarias, distinguiendo en el nivel de vinculación presupuestaria correspondiente posibles modificaciones.



- Indagaciones ante la dirección de la entidad de los motivos y criterios que han generado la forma de gestión de los presupuestos.
- Pruebas en detalle de corte de operaciones en el área presupuestaria, incluyendo los fondos de caja y pagos anticipados.
- Confirmación externa de determinadas operaciones de adjudicación y desarrollo de algunos contratos relacionados con medios informáticos.
- Confirmación externa de proveedores de suministros y otros gastos corrientes y recálculos de los más relevantes.
- Inspección documental e indagaciones para analizar el nuevo manual de procedimientos emitido por la dirección de la entidad a efectos de promover la flexibilización de algunas tareas administrativas y la interconexión entre algunos servicios.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos realizado, entre otros, procedimientos de revisión analítica global, complementados con pruebas en detalle de inspección documental e indagaciones ante la dirección, así como confirmaciones de saldos y transacciones y recálculos en el área y otras relacionadas.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 26: Implementación de un nuevo sistema informático de gestión contable**

En el inicio del primer trimestre del ejercicio auditado la entidad ha puesto en marcha un nuevo sistema informático de gestión contable, de inventarios y de tesorería. Es intención de la entidad mantener el sistema anterior y el nuevo a lo largo de todo el ejercicio auditado.



Consideramos que este cambio ha tenido un efecto relevante en la contabilidad, de tal forma que se ha producido una depuración de saldos antiguos o no especificados y una revisión de inventarios, así como la depreciación de equipos informáticos (véase la nota XXX de la memoria adjunta). Todo ello ha supuesto que estas operaciones y el nuevo sistema de control interno asociado a ellas se haya considerado como una cuestión clave de auditoría.

Hemos realizado los siguientes procedimientos de auditoría:

- Seguimiento de controles y pruebas de controles revisando el nuevo sistema informático, así como ha sido analizado por nuestros especialistas un informe encargado por la entidad auditada a expertos informáticos.
- Indagaciones ante la dirección y el departamento informático de la entidad auditada.
- Prueba sustantiva en detalle sobre los saldos eliminados o modificados como consecuencia de las depuraciones realizadas.
- Inspección documental e indagaciones con los servicios jurídicos de la entidad, verificando las posibilidades de recuperación y de posible reclamación de los saldos eliminados y los depurados que han surgido nuevos.
- Pruebas de observación de inventario, efectuando comprobaciones físicas y recalculando amortizaciones de los elementos del activo modificados y sus valores netos.
- Pruebas en detalle revisando los hechos posteriores al cierre relacionados con las áreas modificadas.
- Hemos confirmado en la Carta de manifestaciones de la dirección, entre otras cuestiones, los compromisos informáticos.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Hemos desarrollado, entre otros, procedimientos, y pruebas sobre controles, analizando los efectos de los cambios en el sistema informático con un alcance significativo mediante pruebas en detalle sustantivas y comprobado los efectos documentales y contables, hemos realizado indagaciones ante la entidad y sus asesores jurídicos, así como hemos confirmado cuestiones relevantes referidas al mantenimiento del nuevo sistema informático, así como los efectos producidos en los hechos posteriores al cierre.



El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

### **Ejemplo 27: Área de tecnología de la información.**

La actividad de la entidad (véase la nota XXX de la memoria adjunta), consiste en la gestión de una gran cantidad de datos de determinados ciudadanos a los que resulta necesario hacer una serie de comprobaciones en un corto espacio de tiempo a los efectos de conceder o denegar determinados tipos de ayudas.

Una parte de los procesos disponen de una mecanización incipiente, realizada de forma subsecuente para atender a demandas urgentes y por tanto necesitan ser mejorados y automatizados para poder realizar la actividad de forma eficiente. Ello ha requerido grandes esfuerzos y preocupaciones, así como la toma de una serie de decisiones por parte de la dirección, tanto de personal especializado como de sistemas de tecnología de la información y de seguridad informática. Ello ha generado que se considere una cuestión clave de la auditoría.

Hemos realizado las siguientes pruebas de auditoría:

- Inspección documental partiendo de la solicitud en el TDA y otros documentos posteriores de la estructura departamental y de personal que intervienen en el proceso de reconocimiento, fijación, concesión y seguimiento de las ayudas para comprobar la capacidad de la que disponen.
- Seguimiento de controles y pruebas de control, mediante la descripción y comprobación del control interno aplicado y la secuencia de errores, su detección y corrección, así como la valoración de los técnicos de los correspondientes efectos.
- Inspección documental y análisis de informes jurídicos de los servicios de la entidad sobre el contingente de reclamaciones existentes en los dos últimos ejercicios.
- Procedimientos analíticos globales mediante análisis interanuales de la evolución de las prestaciones, indagando ante los responsables de las variaciones y desviaciones tanto en términos absolutos como relativos.
- Reejecución de procedimientos de control en el departamento informático con los especialistas de la entidad para identificar los puntos clave de los sistemas, así como el refuerzo de estos puntos clave.
- Pruebas en detalle de doble propósito (control y sustantivas) extendidas a lo largo del periodo auditado y especialmente en los periodos donde se ha producido un incremento de la actividad, comprobando los controles establecidos y los ítems de cumplimiento del derecho, desde los procesos de solicitud, concesión, reconocimiento, liquidación, pago y seguimiento.
- Confirmación externa a entidades financieras relacionadas con la intendencia de la prestación.



- Confirmación externa facilitando la información a destinatarios de la ayuda, requiriendo contestación de conformidad y también circularización negativa (se facilitan los datos al tercero y si no contesta es que está conforme), dada la gran cantidad y la atomización de las concesiones.
- Inspección documental e indagaciones ante el departamento correspondiente del análisis de contratos y planes tendentes a mejorar la efectividad y la seguridad informática, así como la comprobación del grado de avance de estas previsiones en relación con el proyecto.
- Indagaciones ante la entidad auditada para sondear su opinión sobre el tiempo de implementación y culminación del proyecto de modernización.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

**Planteamiento alternativo:** simplificación del texto referido a los procedimientos, tratando de evitar referencias demasiado estándar y exponiendo las pruebas más relevantes e indicando que estas se han realizado “entre otras”, sin perjuicio del desarrollo en los papeles de trabajo.

Parágrafos primero y segundo se repiten.

El párrafo tercero se podría resumir en:

Las respuestas como auditores, entre otras, se han orientado en conjurar el riesgo y han consistido en pruebas de seguimiento de controles para la comprensión, análisis y evaluación completa del proceso de concesión de ayudas, fijando los puntos clave de dicho proceso que tiene un menor nivel de automatización, contextualizando el proceso mediante pruebas de control y procedimientos analíticos globales, así como pruebas de inspección documental de proyectos, de indagación ante los responsables y pruebas en detalle sobre controles o de doble propósito, así como confirmación de intermediarios y destinatarios finales del proceso con pruebas de reejecución del sistema.

El párrafo cuarto con el mismo contenido:

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.