

Elena Herrero González

Auditora

Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Las limitaciones en auditoría pública

RESUMEN/ABSTRACT:

La fiscalización llevada a cabo por las Instituciones de Control Externo promueve la transparencia mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes. Contribuir a mejorar la gestión pública implica informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones en vigor, permitiendo la adopción de medidas correctoras. Asimismo, la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable promueve dicha mejora.

Sin embargo, como todo trabajo, tiene sus limitaciones. Entre ellas debemos distinguir aquellas inherentes a toda auditoría, y por tanto inevitables, de las que son limitaciones al alcance del trabajo realizado. Las primeras están siempre presentes mientras que las segundas pueden emerger o no en el desarrollo de la fiscalización. Este artículo trata de clarificar en una pequeña medida cuál es el origen de las mismas y cómo debemos actuar ante ellas.

The control carried out by external control bodies promotes transparency by independent reports on whether the management of public resources has been developed in accordance with rules and regulations. Help to improve public administration implies reporting deviations and breaches of the legislation in force, allowing the adoption of corrective measures. Likewise, the identification of weaknesses and deviations from the applicable legislation promotes such improvement.

However, as all work, it has its limitations. Among them, we must distinguish those inherent in any audit, and therefore inevitable, from which are limitations on the scope of work performed. The first are always present while the latter can emerge or not in the development of the control. This article tries to clarify to a small extent what is its origin and how we should react to them.

AUDITORÍA, LIMITACIONES, ALCANCE
AUDIT, LIMITATIONS, SCOPE

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

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

Sin embargo, es importante tener presente que este trabajo tiene restricciones en dos sentidos; por una parte las limitaciones a las que las normas técnicas se refieren como “inherentes a toda auditoría” y por otra las limitaciones al alcance de la auditoría realizada. A continuación se tratará de clarificar ambos conceptos.

1. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

1.1. Limitaciones inherentes a la auditoría

Cualquier trabajo de auditoría en general o de fiscalización en particular sólo proporciona a los destinatarios del informe una certeza razonable acerca de que la opinión emitida esté libre de errores.

Entre los factores que impiden la posibilidad de brindar una certeza total sobre la veracidad del contenido de un informe podemos citar:

- la ejecución de pruebas selectivas, tanto sobre los procedimientos de control como sobre las cifras de los estados financieros;
- el hecho de que los sistemas de control interno son diseñados y operados por seres humanos los cuales, con alguna frecuencia, cometemos errores y eventualmente, podemos incurrir en fraudes o actos ilegales;
- el hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva;
- el uso del juicio profesional del auditor en relación con la definición de la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas que realiza y el análisis e interpretación de la evidencia, que sirve de base para sustentar la opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros;
- la existencia de transacciones complejas de auditar, tales como las transacciones entre partes vinculadas, los hechos que ocurren después de la fecha de cierre o los activos y pasivos contingentes, entre otros;
- cambios legislativos que dificultan la determinación de la naturaleza jurídica de determinadas operaciones.

Al tomar en consideración los elementos antes descritos, es posible concluir que un auditor siempre va a enfrentar algún nivel de riesgo de auditoría. Las NIA establecen la necesidad de que todos los auditores independientes planifiquen y ejecuten procedimientos de auditoría de manera que puedan obtener evidencia adecuada y suficiente y así conseguir reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

1.2. Limitaciones al alcance.

En contraposición con las limitaciones anteriormente mencionadas, existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar, parcial o totalmente, uno o varios procedimientos de auditoría que se consideran necesarios para la obtención de la evidencia, a fin de determinar si las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.

Dentro de las limitaciones al alcance, hemos de diferenciar entre dos tipos:

1. Limitaciones impuestas por la dirección

Son aquellas que provienen de la entidad auditada, como la negativa de la entidad a entregarnos determinada información o a dejarnos practicar determinados procedimientos de auditoría (por ejemplo, el de confirmación de saldos de clientes).

2. Limitaciones sobrevenidas

Son aquellas causadas por las circunstancias, como la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría o la imposibilidad de presenciar recuentos físicos de existencias por haber sido incluida la fiscalización en el programa anual con posterioridad al cierre del ejercicio.

No obstante lo anterior, si existieran métodos alternativos para obtener evidencia suficiente, el auditor deberá aplicar éstos métodos, siempre y cuando la entidad auditada facilite la información necesaria para la aplicación de estas pruebas alternativas, al objeto de eliminar la limitación inicialmente encontrada.

2. LAS LIMITACIONES EN LA NORMATIVA

2.1. Normas internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), son una colección completa de normas profesionales y directrices de las mejores prácticas para la fiscalización pública aprobadas y autorizadas oficialmente por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Las ISSAI contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras

Superiores y los requisitos previos de fiscalización de entidades públicas.

La nueva **ISSAI 300** sobre Principios fundamentales en el desempeño de la auditoría, publicada en 2013, especifica la información que se debe incluir en el informe. Esta versa sobre el objetivo de la auditoría, las pruebas planteadas durante la fiscalización y los resultados de las mismas, el alcance, los criterios utilizados, la metodología, las fuentes de información incluyendo cualquier limitación a la misma y los resultados de la fiscalización.

Ya que el informe debe responder claramente a los objetivos planteados en la fiscalización, si no es posible pronunciarse sobre ellos deben explicarse las razones. Alternativamente, los auditores deben considerar la reformulación de las pruebas que se realizan durante la fiscalización para adaptarse a los resultados obtenidos y así llegar a una posición donde los objetivos puedan ser alcanzados.

La **ISSAI 400** sobre Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento, aprobada también en 2013, y como garantía de observancia de las normas de auditoría, incluye la obligación del auditor de realizar procedimientos para reducir o manejar el riesgo de proporcionar conclusiones incorrectas, reconociendo que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna fiscalización puede proporcionar garantía absoluta sobre la conclusión del área fiscalizada, lo que debería dejarse patente en el informe. En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos del área fiscalizada sino que depende de un grado de muestreo cualitativo o cuantitativo. (párrafo 40).

Todo informe debe ser completo, exacto, objetivo, convincente y tan claro y conciso como sea posible incluyendo las limitaciones en el alcance de la fiscalización. De la misma manera, debe indicar claramente la importancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado. (párrafo 59)

2.2. Normas nacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

La primera reunión de la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas tuvo lugar el día 13 de mayo de 2013 en la sede del Tribunal de Cuentas. En ella se pudo comprobar la coincidencia total en la necesidad de homogeneizar, armonizar y actualizar las normas de auditoría pública sobre la base de los principios y normas internacionales. Entonces, el Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas asumió el compromiso de elaborar un plan y de convocar a una comisión de técnicos que diera inicio a los trabajos.

A partir de ese momento se creó la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, formada por miembros del propio Tribunal y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, con el objetivo de disponer de normas técnicas comunes que regulen las actuaciones de fiscalización. Se pretende con ello asegurar la realización de fiscalizaciones de calidad que resulten apropiadas a las progresivamente mayores exigencias técnicas que se formulan a nuestras Instituciones y a la creciente demanda del ejer-



cicio práctico de un eficaz control de la actividad económico-financiera de los respectivos sectores públicos sometidos a su función fiscalizadora. El medio consiste en adaptar progresivamente las ISSAI.

Más tarde, en la reunión de Santa Cruz de Tenerife del 27 de junio de 2014, la Comisión aprobó la adaptación de sus procedimientos de fiscalización a las normas internacionales de INTOSAI.

Hasta el momento se han adaptado las ISSAI 100 y 200 (Principios fundamentales de fiscalización del sector público y Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera, respectivamente), la ISSAI 300 (Principios fundamentales de la fiscalización operativa) y la ISSAI 400 (Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento). Para ello se ha revisado la traducción oficial española acomodándola a la terminología más habitualmente empleada en nuestras Instituciones, a la recogida en la legislación española y a la empleada en otros documentos de normalización de técnicas auditoras, singularmente en las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España. También se han adaptado a la normativa española reguladora de la fiscalización del sector público y, en general, a la reguladora del funcionamiento y de la gestión económico-financiera del sector público¹. La **ISSAI-ES 100** describe los principios fundamentales de fiscalización del sector público y establece el marco de referencia para la fiscalización. Esta norma nos recuerda que debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, que implican la ausencia de seguridad absoluta, gran parte de la evidencia obtenida por el auditor será convincente más que concluyente.

Partiendo de esa base, la **ISSAI-ES-300**, sobre principios fundamentales de la fiscalización operativa, también menciona las limitaciones con que se encuentran los auditores en general y los del sector público en particular, refiriéndose a ese tipo concreto de fiscalizaciones. Transcribe, en referencia al contenido del informe, las cuestiones mencionadas anteriormente al referirnos a la ISSAI 300.

La ISSAI-ES 400 sobre los principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento, y ante el riesgo existente en toda fiscalización, propone que el auditor lleve a cabo procedimientos para reducirlo o gestionarlo y así minimizar la posibilidad de presentar conclusiones incorrectas. (párrafo 36)

Así, el informe debe basarse en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y debe estar sujeto a un procedimiento contradictorio.

El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia significativa de la fiscalización antes de emitir su informe. El principio de objetividad demanda que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los informes sean correctos, y que los resultados y conclusiones se presenten de manera significativa y ponderada. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido. El principio vinculado con el proceso de alegaciones implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar sus respuestas, según corresponda. Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una fiscalización de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios (párrafo 55).

2.3. Principios y Normas de Auditoría del Sector Público

Pese a que en el punto anterior se mencionan las ISSAI-ES, creemos necesario mantener las normas a las que éstas pretenden sustituir ya que aún el proceso está sin concluir y es necesario tener ambas como referencia.

Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, aprobados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español en 1992, recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos. Todo ello estaba dirigido a diseñar un marco normativo uniforme, que permitiera disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría.

Uno de los requisitos establecidos es que el auditor debe realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y es responsable de su informe con las limitaciones al alcance expresadas, en su caso, en el mismo.

Las normas definen las limitaciones al alcance y el procedimiento a seguir tanto si éstas existen como si no.

Así, las limitaciones al alcance de la auditoría engloban aquellos factores externos a la organización de la auditoría, susceptibles de impedir a los auditores una formulación objetiva de sus opiniones y de sus conclusiones. Los auditores deberán señalarlas en su informe y mencionar su incidencia sobre los resultados de la auditoría. (punto 2.2.4.2)

Cuando en el informe de fiscalización se manifiesta que ésta se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos téc-

¹Se ha optado por denominar a la adaptación de las ISSAI como ISSAI-ES, para distinguirlas de las versiones originales aprobadas por INTOSAI e Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX) para designar conjuntamente al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

nicos considerados necesarios, de acuerdo con las circunstancias, implica que no han existido limitaciones de ningún tipo en la aplicación de las técnicas correspondientes y que se han practicado todas aquellas pruebas consideradas imprescindibles en auditoría.

Cuando no hayan existido limitaciones en la aplicación de los procedimientos y normas de auditoría, no será necesario especificar con detalle el tipo de pruebas ni el alcance o cobertura conseguido con las mismas; no obstante, en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo o incluso puede ser solicitado por la entidad auditada; su redacción y presentación puede variar según los casos.

En las áreas en que existan limitaciones al alcance que afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias. Cuando las limitaciones sean numerosas o de tipo general, puede resultar más práctico detallar los procedimientos que ha sido posible aplicar. En estos casos, es recomendable mostrar el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas en cada uno de los epígrafes o áreas en que se divida la información examinada (punto 4.2.4.4).

Ahora bien, en el caso de que existan limitaciones, deben incluirse comentarios en el informe para conseguir una adecuada interpretación de los estados contables y de otros hechos que hayan sido sometidos a examen como la gestión de la entidad auditada. De hecho, la existencia de limitaciones puede llevar a formular una opinión con salvedades que supone la existencia de excepciones o discrepancias significativas en el cumplimiento de los principios, normas y criterios aplicables, sin llegar a justificar una opinión adversa o una abstención o denegación de opinión (punto 4.2.4.5).

2.4. Norma Técnica sobre Informes de Auditoría de Cuentas Anuales de la IGAE

La Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre 2013, trata las limitaciones de forma análoga a las normas internacionales, mostrando la necesidad de emitir una opinión con salvedades o denegar la misma en función de las circunstancias.

Así, la sección de “fundamentos de la opinión”, solamente se deberá incluir en el informe cuando exista una opinión distinta de la opinión favorable y cuando se produzca alguno de los supuestos establecidos en los apartados 2.4.3.2 y 2.4.3.3 de dicha norma, referidos a limitaciones al alcance y errores o incumplimientos contables, incluyendo omisiones en la memoria e incumplimientos de las reglas, normas y principios presupuestarios. También deben incluirse los fundamentos de la opinión cuando la opinión emitida sea desfavorable, párrafo 2.4.4., o se deniegue la misma, párrafo 2.4.5. (párrafo 2.3.3.1).

De tal manera que el auditor sólo podrá expresar una opinión favorable cuando concurren las circunstancias expresamente determinadas, entre las que se encuentra el hecho de haber realizado su trabajo sin limitaciones, de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público (párrafo 2.4.2.3.).

La necesidad de denegar opinión (párrafo 2.4.5.2.) puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas que impidan al auditor formarse una opinión. Asimismo, en casos extremos de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto puede ser muy significativo, el auditor podrá denegar la opinión sobre las cuentas.

Según esta Resolución, ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado de las cuentas anuales, tanto cuantitativamente como cualitativamente con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo. Cuando las limitaciones al alcance son significativas e impuestas por la entidad, ésta no suministra razones válidas de tal imposición y el auditor no puede obtener evidencia que elimine dichas limitaciones, considerará denegar su opinión sobre las cuentas anuales, atendiendo a las circunstancias cualitativas de esta situación (párrafo 2.5.1.5.).

También considera esta norma las limitaciones al alcance como una de las causas posibles a incluir en el párrafo de otras cuestiones, cuando además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable prevista en esta norma, existe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad de distinta naturaleza (párrafo 2.6.3.2.).

En el apartado de fundamento de la opinión favorable con salvedades, deben describirse de forma clara, precisa y concreta los hechos, circunstancias, operaciones y transacciones que, superando la materialidad fijada, supongan salvedades por limitaciones al alcance. Resulta una buena práctica que el texto de las salvedades traslade un lenguaje objetivo y ponderado y se haga referencia a la magnitud cuantitativa del área o cuenta afectada, en el caso de las salvedades por limitación al alcance o del efecto global y las áreas afectadas en el caso de las incertidumbres múltiples e interrelacionadas. Siempre que sea posible se hará referencia a la nota de la memoria que contenga la información relacionada con el tema o el objeto de la salvedad.

En el caso de que se deniegue la opinión, el párrafo de fundamento de la denegación debe redactarse de

igual forma pero teniendo presente que sean limitaciones o sean incertidumbres o ambas de forma conjunta, ha de tener un efecto muy significativo sobre la imagen fiel de las cuentas auditadas.

3. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA. LAS NIA-ES

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013 adaptó las NIA para su aplicación en España (NIA-ES). En la fiscalización del sector público estas normas tienen un carácter supletorio.

La NIA-ES 200, sobre los objetivos globales del auditor independiente y la realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, trata las limitaciones inherentes a la auditoría dejando patente, al igual que las normas anteriormente mencionadas, que no cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría (párrafo A45).

Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La primera de las causas se debe a que la preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o valoraciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección² (párrafo A46).

La segunda causa se da porque existen limitaciones prácticas y legales a la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo, existe la posibilidad de que la dirección u otro personal del ente auditado puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la prepara-

²NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar" y NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartado 12.

ción de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, éste no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.

Por otra parte, el fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autenticación de documentos, ni se pretende que lo sea. Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo (párrafo A47).

Por último, en referencia a la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, debe tenerse presente que la dificultad, el tiempo o el coste que implique el trabajo de campo no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto su valor, tiende a disminuir con el transcurso del tiempo por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Este extremo se reconoce en ciertos marcos de información financiera³.

En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre ellos en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario (párrafo A48).

Por ende, es necesario que el auditor planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz; dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material debida a fraude o error, dedicando por lo tanto menos esfuerzo a otras áreas; y realice

pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones (párrafo A49).

Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado anterior, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas, disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas⁴; de la misma forma esperan que realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que le proporcione una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de las mismas⁵ (párrafo A50).

Pero hay otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría, que incluyen el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, en las que los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis comprenden el fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión, la existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas⁶, el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias⁷ o hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento⁸. Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de este tipo de limitaciones inherentes. (párrafo A51)

Es importante matizar que existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA.

Sin embargo, estas limitaciones no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor. (párrafo A52)

Por todo lo anterior, una de las causas para que un auditor independiente emita una opinión modificada en el informe según la NIA-ES 705⁹ es que éste no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Subsiguientemente, denegará su opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. Sucederá de la misma forma en presencia de múltiples incertidumbres, cuando el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Si la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es tal que supone la necesidad probable de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión y esta imposibilidad se debe a una limitación impuesta por la dirección, después de que el auditor haya aceptado el encargo, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

4. CONCLUSIÓN

En toda fiscalización nos encontramos con dos tipos de limitaciones. Unas, ineludibles, se dan en toda auditoría y provocan que no sea posible ofrecer certeza absoluta sobre las conclusiones manifestadas en el informe. Las otras, debidas a la imposibilidad de aplicar total o parcialmente procedimientos que se consideran necesarios para obtener evidencia, pueden ser reducidas mediante la actuación del equipo auditor.

³ véase, por ejemplo, el “Marco para la preparación y presentación de estados financieros” del IAASB.

⁴ NIA 315, apartados 5-10.

⁵ NIA 330; NIA 500; NIA 520, “Procedimientos analíticos”; NIA 530, “Muestreo de auditoría”.

⁶ Véase la NIA 250 y la NIA 550.

⁷ NIA 250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

⁸ Véase la NIA 570.

⁹ Párrafos 8 a 12.

Respecto a las limitaciones inherentes a todas las auditorías no podemos actuar pero si podemos intervenir ante las limitaciones al alcance del trabajo realizado.

Lo primero, si éstas provienen de la dirección de la entidad es solicitar que se eliminen. Si esto sucede, puede ser que no surjan más y pueda concluirse la fiscalización sin limitaciones. Si es así, no es necesario especificar con detalle el tipo de pruebas ni el alcance o cobertura conseguido con las mismas aunque en situaciones concretas puede ser conveniente hacerlo o incluso puede ser solicitado por la entidad fiscalizada.

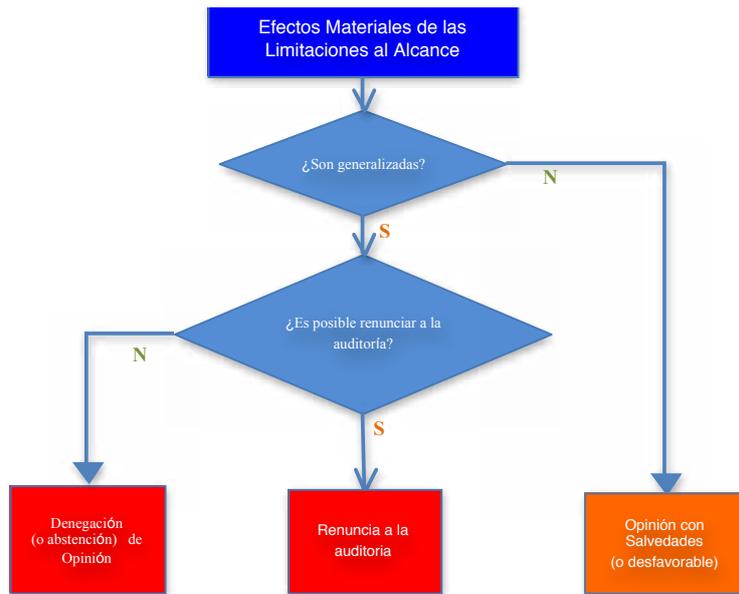
Ahora bien, si las limitaciones persisten es nuestra obligación intentar eliminarlas y reducir el riesgo de no detectar errores materiales. Para ello debe estudiarse la posibilidad de emplear procedimientos alternativos

para poder concluir basándose en evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

Si, a pesar de todo, las limitaciones permanecen, la opinión ya no podrá ser emitida de forma favorable. En función de la importancia de la limitación, valorando para ello tanto la naturaleza y significación del efecto potencial de los procedimientos omitidos como la importancia relativa de la cuenta o cuentas afectadas, deberá decidirse entre denegar la opinión o emitir ésta con salvedades.

En cualquier caso las limitaciones al alcance existentes cuando afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias.

En definitiva, si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue¹⁰:



5. BIBLIOGRAFÍA

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

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

IGAE. (s.f.). <http://www.igae.pap.minhap.gob.es>. Obtenido de http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf

ISSAI. (s.f.). Obtenido de <http://www.issai.org>: [http://www.issai.org/media\(888,1033\)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(888,1033)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf)

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

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

¹⁰NIA 705.