



TRIBUNAL DE CUENTAS

MANUAL DE PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD

Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2015

**Modificado por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 22 de diciembre de 2016
(Apartados 2.2.1; 3.1; 3.3.5.5; 3.3.5.7; 4.2.2; 4.2.3; 4.2.4; ejemplos nº 4, nº 5, nº 7 y Glosario)**



TRIBUNAL DE CUENTAS

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCIÓN.....	7
1. ASPECTOS GENERALES	7
1.1. PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO	8
1.2. FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD	9
1.2.1. Fiscalización de Cumplimiento	9
1.2.2. Fiscalización Financiera.....	10
2. PLANIFICACIÓN.....	10
2.1. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD, LA ACTIVIDAD O MATERIA A FISCALIZAR.....	11
2.2. IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN PRELIMINAR DEL RIESGO	12
2.2.1. Valoración del riesgo inherente	13
2.2.2. Valoración del riesgo de control: estudio y evaluación del sistema de control interno	14
2.2.3. Cálculo del riesgo de detección.....	21
2.3. IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD	23
2.4. RESULTADOS DE LOS TRABAJOS DE PLANIFICACIÓN	28
2.4.1. Memorando de planificación	29
2.4.2. Directrices técnicas	30
2.4.3. Programas de trabajo	30
3. EJECUCIÓN	31
3.1. EVIDENCIA DE FISCALIZACIÓN	31
3.2. TÉCNICAS PARA LA REALIZACIÓN DE LAS PRUEBAS DE FISCALIZACIÓN	32
3.2.1. Inspección documental y física.....	33
3.2.2. Examen analítico	33
3.2.3. Observación.....	33
3.2.4. Indagación	33
3.3. SELECCIÓN DE ELEMENTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN.....	34
3.3.1. Formas de selección de elementos	34
3.3.2. Plan Muestral	35
3.3.3. Población y estratificación	36
3.3.4. Determinación del tamaño de la muestra.....	37
3.3.5. Métodos de Muestreo	39
3.3.6. Proyección de datos	51
3.4. LOS PAPELES DE TRABAJO	54
3.4.1. Concepto.....	54
3.4.2. Características	54
3.4.3. Contenido.....	55
3.4.4. Sistema de referencias	55
3.4.5. Organización	56
3.5. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE TERCEROS	57
4. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN	59
4.1. ASPECTOS GENERALES.....	59
4.2. OPINIÓN EN LAS FISCALIZACIONES FINANCIERAS	60
4.2.1. Opinión Favorable o no modificada	61
4.2.2. Opinión Favorable con salvedades	62



TRIBUNAL DE CUENTAS

4.2.3. Opinión Desfavorable	63
4.2.4. Opinión Denegada	64
4.3. CIRCUNSTANCIAS CON POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE FISCALIZACIÓN	64
4.3.1. Limitaciones al alcance	64
4.3.2. Incertidumbres	65
4.3.3. Incorrecciones en la aplicación de criterios y principios contables	65
4.3.4. Irregularidades	65
4.4. PÁRRAFO DE ÉNFASIS Y PÁRRAFO DE OTROS ASUNTOS	65
4.4.1. Párrafo de énfasis	65
4.4.2. Párrafo de otras cuestiones	66
5. PARTICULARIDADES DE LA FISCALIZACIÓN EN ENTORNOS INFORMATIZADOS	66
5.1. INTRODUCCIÓN	66
5.2. LA EVIDENCIA EN UN ENTORNO INFORMATIZADO	67
5.3. ANÁLISIS DEL CONTROL INTERNO EN UN ENTORNO INFORMATIZADO	69
6. ANEXOS	73
ANEXO 1: COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO	75
ANEXO 2: MODELO DE ENCABEZAMIENTO DE PAPEL DE TRABAJO	77
ANEXO 3: MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN	78
ANEXO 4: FICHA TÉCNICA PLAN MUESTREO	79
ANEXO 5: RESUMEN DE ENTREVISTA	81
ANEXO 6: CARTA DE CONFIRMACIÓN DE SALDOS	82
ANEXO 7: CARTA DE CIRCULARIZACIÓN BANCARIA	83
ANEXO 8: CONCILIACIÓN DE SALDOS	85
7. GLOSARIO	87



TRIBUNAL DE CUENTAS

ÍNDICE DE EJEMPLOS

EJEMPLO Nº 1: EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO.....	18
EJEMPLO Nº 2: CÁLCULO DE RIESGO DE DETECCIÓN	22
EJEMPLO Nº 3: CÁLCULO Y UTILIZACIÓN DEL UMBRAL DE MATERIALIDAD	26
EJEMPLO Nº 4: CÁLCULO DE MUESTREO SISTEMÁTICO.....	42
EJEMPLO Nº 5: CÁLCULO DE MUESTREO ALEATORIO ESTRATIFICADO.....	44
EJEMPLO Nº 6: MUESTREO POR UNIDAD MONETARIA	48
EJEMPLO Nº 7: EVALUACIÓN DE ELEMENTOS	52
EJEMPLO Nº 8: PÁRRAFO DE ÉNFASIS	66



TRIBUNAL DE CUENTAS

INTRODUCCIÓN

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión de 23 de diciembre de 2013, aprobó las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y estableció el calendario, contenido y procedimientos de aprobación por el Pleno del Tribunal del Manual de Procedimientos de Fiscalización, del que forma parte este Manual de Fiscalización de Regularidad.

El Manual constituye una guía orientativa cuyo objetivo es servir de apoyo a los equipos de fiscalización del Tribunal de Cuentas para realizar fiscalizaciones financieras y de cumplimiento de manera eficiente y eficaz, mediante un enfoque basado tanto en criterios de riesgo como en el ejercicio de un juicio equilibrado.

En su elaboración, se han tenido en cuenta las Normas Técnicas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (NTTCu), los principios recogidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), en especial las directrices de auditoría financiera y de cumplimiento, así como la adaptación de las mismas elaborada por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (ISSAI-ES). Asimismo, también se han considerado las orientaciones prácticas seguidas por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora.

El presente Manual se estructura en los siguientes apartados:

- El primer apartado, dedicado a los aspectos generales, recoge los principios que rigen la actividad fiscalizadora, así como las características y requisitos de las fiscalizaciones de regularidad.
- El segundo apartado, relativo a la planificación de la fiscalización, que incluye, por un lado, el análisis y conocimiento de la entidad, actividad o materia a fiscalizar, la identificación y valoración del riesgo de fiscalización, así como la determinación del umbral de materialidad, y, por otro, los documentos que reflejan los resultados obtenidos en los trabajos de programación y planificación.
- El apartado tercero identifica la metodología que se ha de aplicar durante la fase de examen y ejecución de los trabajos para obtener evidencia suficiente y adecuada, a través de la utilización de diferentes métodos de muestreo, que permita fundamentar los resultados de la fiscalización.
- El cuarto apartado trata los resultados obtenidos en la fiscalización de regularidad y los tipos de opiniones que se pueden emitir en los informes del Tribunal de Cuentas.
- El quinto apartado del Manual se ha dedicado a las actuaciones llevadas a cabo en las fiscalizaciones de regularidad en un entorno informatizado, dadas las particularidades que pueden presentarse.

Finalmente, se presentan un conjunto de anexos en los que se desarrolla y complementa el contenido de los apartados, así como un glosario de términos.

1. ASPECTOS GENERALES

El procedimiento fiscalizador se refiere al conjunto de actuaciones llevadas a cabo por el Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector



TRIBUNAL DE CUENTAS

público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental, la igualdad de género y en su caso, a otros principios de buena gestión.

En la fiscalización se utiliza, fundamentalmente, la técnica de la auditoría, que consiste en la actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las Normas Técnicas establecidas al efecto.

La fiscalización se puede concretar en dos tipos de tareas:

- Tareas de revisión de información ajena para obtener evidencia suficiente y adecuada que permita expresar, sobre una base razonable, su valoración.
- Tareas de elaboración de información propia, en las que el órgano fiscalizador selecciona la materia y los criterios a fin de obtener una conclusión, recomendación o un dictamen.

Los destinatarios directos de los resultados de fiscalización son los órganos legislativos y de gobierno.

1.1. PRINCIPIOS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

Los principios que rigen la actividad fiscalizadora son los fundamentos básicos que deben ser respetados para garantizar el buen desarrollo de la misma y constituyen las reglas que deben regir las actuaciones fiscalizadoras para conseguir la correcta consecución de sus fines.

Estos principios se pueden agrupar atendiendo a la siguiente clasificación, siendo comunes a los distintos tipos de fiscalización:

Principios relativos al sujeto auditor:	Principios relativos al procedimiento fiscalizador:
- Ética e independencia. - Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional. - Cualificación adecuada del equipo fiscalizador. - Secreto profesional. - Control de calidad.	- Planificación adecuada de los trabajos. - Empleo de los criterios de importancia relativa y riesgo en auditoría. - Obtención de evidencia suficiente y adecuada que fundamente los resultados. - Documentación apropiada. - Comunicación ágil con la entidad fiscalizada. - Elaboración de un informe conforme a los objetivos de la fiscalización, ponderado, imparcial, objetivo y claro. - Seguimiento de las recomendaciones.

De acuerdo con la clasificación establecida en la NTTCu 6, y en función de los objetivos establecidos en cada fiscalización, pueden distinguirse los siguientes tipos de fiscalización:

- Fiscalización **de cumplimiento**: tiene por objeto verificar si se cumplen las disposiciones legales y reglamentarias a que están sometidas las actividades o programas, las operaciones financieras o la gestión económico-financiera de la entidad fiscalizada.
- Fiscalización **financiera**: tiene por objeto emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad, sobre si estos han sido



TRIBUNAL DE CUENTAS

elaborados de conformidad con los principios, criterios y normas contables de aplicación a dicha entidad.

- Fiscalización **operativa o de gestión**: tiene por objeto emitir una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad, en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión. En función de lo que se analice esta puede ser:
 - Fiscalización **de sistemas y procedimientos**: Cuando la valoración se refiere a la adecuación de los sistemas y procedimientos a los objetivos que deben cumplir.
 - Fiscalización **de economía, eficacia y eficiencia**: Cuando la valoración se refiere al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia.

Cuando la fiscalización persiga conjuntamente los objetivos referidos para la fiscalización financiera y de cumplimiento, recibe el nombre de fiscalización **de regularidad**.

Si el objetivo de la fiscalización es la verificación conjunta de todos los objetivos anteriormente mencionados se trata de una fiscalización **integral** y abarca los tres tipos citados en líneas anteriores.

Por otra parte, cuando la fiscalización se efectúa sobre una pluralidad de entidades, del mismo o de distinto subsector público, con características comunes y con los mismos objetivos y ámbito temporal para todas ellas, aquella tendrá carácter **horizontal** y podrá ser de cualquiera de los tipos definidos anteriormente.

1.2. FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD

1.2.1. Fiscalización de Cumplimiento

La fiscalización de cumplimiento, definida en el subapartado 1.1. anterior, reúne las características y requisitos siguientes:

- La materia sometida a fiscalización está compuesta por actividades, operaciones financieras e información. Puede ser general o específica, según su contenido y alcance, y cuantitativa o cualitativa, según su naturaleza.
- Las disposiciones normativas, que pueden incluir normas de distinto rango, son el elemento más importante de la fiscalización de cumplimiento. Su estructura y contenido permiten fijar los criterios objetivos de la fiscalización. El equipo fiscalizador debe identificar aquellos aspectos de dichas disposiciones que permitan obtener unos resultados relevantes, fiables, objetivos, comparables y aceptables.

El resultado de la fiscalización se refleja en un informe, que contendrá conclusiones basadas en el trabajo realizado, pudiendo incluir recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos, derivadas del análisis efectuado sobre las disposiciones citadas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

1.2.2. Fiscalización Financiera

La fiscalización financiera, definida en el subapartado 1.1. anterior, presenta las características y requisitos siguientes:

- La materia sometida a fiscalización son los estados financieros. Se trata, por tanto, de la realización de tareas de revisión de información ajena.
- La actividad a desarrollar consiste en el examen de los estados financieros a fin de verificar la razonabilidad de la información contable.
- El resultado de dicha actividad es un informe con la opinión sobre la representatividad de los estados financieros. Dicha opinión, como se desarrolla posteriormente en el subapartado 4.2. podrá ser: favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada.

Por otra parte, en función de la materia objeto de fiscalización, bien atendiendo a la finalidad con que se han generado los estados financieros, bien atendiendo a su amplitud, puede distinguirse la siguiente clasificación de fiscalizaciones financieras:

- Por su finalidad:
 - Fiscalización de estados financieros con fines generales, es decir, preparados para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de destinatarios.
 - Fiscalización de estados financieros con fines específicos, es decir, preparados para destinatarios concretos, tales como: organismos rectores, órganos legislativos u órganos de supervisión.
- Por su amplitud:
 - Fiscalización del conjunto de estados financieros.
 - Fiscalización de estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas, sin que conlleve el compromiso de auditar el conjunto completo de estados financieros.
 - Fiscalización de estados financieros de grupos, así como del proceso de consolidación.

2. PLANIFICACIÓN

Conforme a lo dispuesto en la NTTCu 26, aprobado el Programa Anual de Fiscalizaciones en el que se recogen las actuaciones fiscalizadoras que se vayan a realizar en el ejercicio siguiente, cada Departamento de la Sección de Fiscalización planificará aquellas para las que la Consejera o Consejero titular haya sido designado ponente.

Planificar una fiscalización supone recopilar y evaluar información, así como tomar decisiones sobre el alcance, el enfoque, el calendario y los recursos a emplear en la misma. Una planificación adecuada contribuye a reducir, hasta unos niveles aceptables, los riesgos de fiscalización, así como conseguir los objetivos perseguidos mediante la utilización más eficaz, eficiente y económica posible de los recursos disponibles.



TRIBUNAL DE CUENTAS

La naturaleza y el alcance de la planificación dependerá del tamaño y complejidad de la entidad o actividad a fiscalizar y de la experiencia previa del equipo fiscalizador.

La planificación deberá cubrir, entre otras, las siguientes finalidades:

- Concretar el ámbito de la fiscalización y sus objetivos.
- Establecer los procedimientos necesarios para cumplir dichos objetivos.
- Determinar los recursos necesarios para realizar la fiscalización, así como el calendario previsto para la misma.
- Servir de instrumento de control de la fiscalización, a fin de comprobar si se adecúa a lo planificado y, en caso contrario, adoptar las medidas correctoras necesarias.

La planificación de las actuaciones fiscalizadoras comenzará con la realización de los trabajos preliminares que incluirán los siguientes aspectos:

- Conocimiento de la entidad, la actividad o la materia a fiscalizar y su entorno (subapartado 2.1.).
- Identificación y valoración preliminar del riesgo:
 - Identificación del riesgo inherente (epígrafe 2.2.1.).
 - Identificación del riesgo de control: análisis y evaluación del control interno (epígrafe 2.2.2.).
 - Cálculo del riesgo de detección (epígrafe 2.2.3.).
- Determinación de las áreas de trabajo y establecimiento inicial del umbral de importancia relativa (subapartado 2.3.).

Las tareas anteriores relativas a la identificación del riesgo y a la concreción de las áreas de trabajo, pueden llevarse a cabo, en su caso, en una etapa posterior a la correspondiente al desarrollo de los trabajos preliminares que han de formar parte de las directrices técnicas.

2.1. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD, LA ACTIVIDAD O MATERIA A FISCALIZAR

El conocimiento de la entidad, la actividad o materia a fiscalizar, comprende el análisis de, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Normativa que le sea de aplicación.
- Estructura organizativa, tipo de actividad desarrollada y financiación.
- Procedimientos de gestión y sistemas de información contable.
- Relación con el entorno: condiciones económicas, controles administrativos y ratios del sector.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Antecedentes relevantes que puedan obtenerse sobre la actividad sometida a fiscalización y, en especial, los informes anteriores del Tribunal de Cuentas, de otros órganos de control externo o de los órganos de control interno, así como cualquier otro elaborado por expertos independientes.
- En fiscalizaciones horizontales, la representatividad de las entidades o áreas objeto de la fiscalización en relación al conjunto al que pertenecen.

2.2. IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN PRELIMINAR DEL RIESGO

Al planificar una fiscalización, no es posible ni está justificado, en términos de coste, obtener una seguridad o garantía absoluta de que han sido detectadas el 100% de las desviaciones significativas que afectan a la opinión y conclusiones de la misma.

En las fiscalizaciones financieras el riesgo de auditoría es la probabilidad de que se emita una opinión inadecuada cuando los estados financieros de la entidad contengan incorrecciones materiales y en las fiscalizaciones de cumplimiento es el riesgo de no identificar incumplimientos materiales de las normas aplicables a la entidad fiscalizada.

El equipo fiscalizador deberá determinar un nivel de riesgo de auditoría que le permita confiar razonablemente en los resultados alcanzados. Con carácter general, se considera garantía razonable el 95%, siendo por tanto el riesgo de auditoría (RA) aceptado el 5%.

El riesgo de auditoría comprende:

- Riesgo inherente (RI): es el relacionado con la actividad y naturaleza propia de la entidad y su entorno, con independencia de los controles establecidos. Entre los factores que coadyuvan a la existencia de este tipo de riesgo están el volumen de transacciones y la complejidad de la normativa que le afecte.
- Riesgo de control (RC): se refiere a que los sistemas contables y de control interno no detecten incorrecciones significativas, no eviten que se produzcan o no permitan que, una vez producidas, las mismas sean corregidas oportunamente. Por tanto, cuando el control interno de una entidad no funciona correctamente, más probable es que sus estados financieros contengan errores y mayor es el riesgo de control.
- Riesgo de detección (RD): riesgo de que las incorrecciones significativas, debidas a error o fraude, no sean detectadas por las pruebas sustantivas realizadas en la fiscalización.

El cálculo del riesgo de auditoría viene determinado por la siguiente fórmula:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

El equipo fiscalizador no puede influir sobre el nivel del riesgo inherente ni sobre el del riesgo de control, pues son propios de la entidad, actividad o programa fiscalizado. En cambio, sí puede hacerlo sobre el riesgo de detección, que está relacionado con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de fiscalización a aplicar.

La evaluación del nivel de riesgo se llevará a cabo por el equipo fiscalizador de manera subjetiva, atendiendo a su criterio y experiencia profesional, y deberá estar debidamente documentada.



TRIBUNAL DE CUENTAS

2.2.1. Valoración del riesgo inherente¹

Para determinar el riesgo inherente se tendrán en cuenta, en la medida en la que sean aplicables a los objetivos de la fiscalización, entre otros, los siguientes factores:

- Asociados con la estructura operativa:
 - Organización descentralizada, geográficamente dispersa.
 - Actividades o proyectos en los que participan numerosos socios.
 - Reorganizaciones.
 - Expansión a nuevas ubicaciones.
- Debidos a circunstancias económicas o técnicas:
 - Tendencias o ratios distintas a las normales del sector.
 - Resultados intangibles o difíciles de evaluar.
 - Actividades en fase inicial o final, o afectadas por un rápido cambio tecnológico.
 - Dependencia excesiva de un proveedor.
 - Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Debidos al marco normativo:
 - Marco legal y reglamentario abundante.
 - Complejidad y heterogeneidad de las normas.
 - Normativa creada o modificada recientemente.
 - Falta de coherencia entre la normativa aplicable.
- Referidos a la propia organización:
 - Conflictos frecuentes sobre salarios, condiciones laborales, asuntos sociales, etc.
 - Falta de motivación, experiencia o cualificación del personal.
 - Fluctuaciones en el ritmo de trabajo y en los flujos de información.
- Relativos a actividades o programas:
 - Complejidad de programas, actividades u operaciones.
 - Actividades que suponen la manipulación de importantes cantidades de efectivo o de bienes atractivos por su valor.
 - Gestión de ingresos.
 - Subvenciones.
 - Privatizaciones.
 - Actividades consideradas tradicionalmente proclives al fraude o corrupción.

¹ Epígrafe modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Actividades extraordinarias.
- Actividades complejas.
- Tareas nuevas.
- Mediciones contables que conlleven procesos complejos o criterios subjetivos.
- Realización de actividades urgentes.

Además, se tendrán en cuenta las incorrecciones significativas detectadas en años anteriores recogidas en:

- Fiscalizaciones anteriores del Tribunal de Cuentas.
- Informes de auditoría de los estados financieros.
- Otros informes de control.

2.2.2. Valoración del riesgo de control: estudio y evaluación del sistema de control interno

En las fiscalizaciones financieras y de cumplimiento, el estudio y evaluación del sistema de control interno se dirigirá a identificar los puntos fuertes y débiles del sistema de control implantado por la entidad fiscalizada, en relación con los objetivos de la fiscalización. Por tanto, en estas fiscalizaciones el análisis del control interno no constituye una finalidad en sí misma, sino una herramienta fundamental para determinar el tipo de pruebas que se habrán de realizar y, en este sentido, serán objeto de evaluación únicamente los controles relevantes para la fiscalización.

2.2.2.1. Definición del control interno

El control interno es un conjunto de prácticas diseñadas, implementadas y mantenidas por los responsables de la entidad y destinadas a garantizar, con una seguridad razonable, entre otros, los siguientes fines:

- El funcionamiento de la organización de acuerdo con la normativa de aplicación y una adecuada gestión.
- Que los recursos disponibles se dedican al cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- La fiabilidad de la información, financiera o de otro tipo, que emana de la organización.
- La salvaguarda de los activos y recursos de la entidad.

2.2.2.2. Fases del análisis del control interno: análisis preliminar, pruebas de cumplimiento y evaluación definitiva

El estudio y la evaluación del control interno comprende las siguientes fases:



En la fase de planificación, los programas de trabajo y los restantes documentos a que se hace referencia en el subapartado 2.4. de este Manual, se elaborarán atendiendo al resultado del



TRIBUNAL DE CUENTAS

análisis preliminar del riesgo realizado. Por lo tanto, serán susceptibles de modificación posterior como consecuencia de la ejecución de los trabajos de fiscalización, y en especial, a raíz de los resultados de las pruebas de cumplimiento y de la evaluación definitiva del sistema de control interno.

a) *Análisis preliminar del control interno*

El análisis del sistema de control interno se iniciará recogiendo la información necesaria sobre el diseño de la organización y los procedimientos y métodos de control establecidos, hasta conocer todos los flujos de información interna y el desarrollo secuencial de la actividad que se va a fiscalizar.

La información se podrá recabar a través de los siguientes procedimientos:

- Conocimiento de los manuales, normas internas y resto de procedimientos establecidos para el control interno.
- Mantenimiento de entrevistas informativas con la dirección y el personal de los distintos niveles de organización.
- Cumplimentación y análisis de cuestionarios que se hayan diseñado al efecto.

En cada área objeto de fiscalización, y respecto de los riesgos inherentes que se consideren significativos, se identificarán los objetivos específicos del control interno y las prácticas diseñadas para su cumplimiento. Por tanto, la evaluación de los componentes del control interno, su relevancia, la valoración de los riesgos detectados, así como la adecuación de las pruebas diseñadas, dependen de la experiencia y del juicio profesional del equipo fiscalizador.

Serán objeto de análisis los cinco componentes del control interno definidos en el anexo nº1, siempre en relación con los objetivos de la fiscalización:

Entorno de Control	Autoevaluación de Riesgos	Actuaciones de Control	Información y Comunicación	Supervisión de Actividades
Estructura organizativa y autoridad.	Objetivos adecuados y asignados a actividades.	Definición y segregación de funciones.	Calidad de la información.	Alcance y frecuencia.
Competencia profesional.	Análisis de los riesgos que impidan su consecución.	Registro de transacciones y hechos significativos.	Cauces de comunicación.	Metodología.
Manuales y normas.		Existencia de Controles.	Información interna y externa.	Documentación.
Cauces de comunicación				
Código de conducta y estilo de gestión.				

En el análisis del *componente de entorno de control* se comprobarán, entre otros, los siguientes extremos:

- Estructura organizativa con áreas de responsabilidad y autoridad claramente definidas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Adecuación de la competencia profesional exigida al personal con la responsabilidad de las tareas que tiene encomendadas.
- Existencia de Manuales de Procedimiento y Normas Internas.
- Diseños de cauces de comunicación de la información efectivos y sencillos.
- Existencia de un código de conducta en la entidad y su comunicación al personal, así como la vigilancia del cumplimiento de estos valores éticos en todos los niveles de la organización.

Para analizar el *componente de autoevaluación de riesgos*, deberá determinarse si la entidad:

- Ha definido de forma precisa los objetivos del área a fiscalizar, comprobando si estos son adecuados, completos y razonables y, además, si son coherentes con los objetivos generales de la entidad.
- Ha realizado un análisis de los riesgos que pudieran impedir la adecuada consecución de los objetivos específicos del área, incluyendo los riesgos internos (relativos, principalmente, a los recursos humanos, la financiación o los sistemas de información), y externos (aquellos relacionados con las fuentes de suministro, cambios tecnológicos o condiciones económicas y políticas, entre otros) su impacto y probabilidad de ocurrencia. Se valorará si la entidad ha considerado circunstancias que, de producirse, pudieran afectarle, tales como cambios en la normativa o en la operativa del sector, o nueva tecnología o cambios en el proceso productivo.

Respecto del análisis del *componente de las actuaciones de control* desarrolladas por la entidad, se verificará en particular:

- Si las funciones y responsabilidades de quienes participan en la organización están definidas con claridad, se han atribuido de forma adecuada y, en ambos casos, se encuentran recogidas por escrito.
- Si los procedimientos diseñados para cualquier transacción diferencian las distintas fases de la gestión y contemplan una segregación de funciones adecuada en todos ellos. Se comprobará, además, si dicha segregación está acompañada de un control ejercido por personas distintas de los participantes directos en la gestión.
- Si los procedimientos establecidos prevén el registro inmediato y oportuno de las transacciones y hechos significativos. En especial, se comprobará si dichos procedimientos posibilitan que los registros se realicen por los importes y en las fechas en que se han producido, que se encuentren debidamente clasificados y soportados en la documentación justificativa correspondiente, y que estén disponibles de forma permanente para su verificación. Cuando se trate de registros en soporte informático, deberá comprobarse también que el sistema ofrece garantías de invariabilidad y permanencia.
- La existencia de controles físicos y de sistemas de autorización que tengan como finalidad la salvaguarda de activos y el acceso a los diferentes registros, programas y datos.

En el análisis del *componente de los sistemas de información y comunicación*, se observarán los cauces de comunicación y de traslado de la información establecidos, tanto formales como informales, comprobando que el diseño adoptado permite que los diferentes agentes de la organización cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para el desempeño de sus tareas. No solamente se considerarán los datos generados internamente, sino



TRIBUNAL DE CUENTAS

también la información externa relevante para el cumplimiento de los objetivos. En el apartado 5 del presente Manual se desarrolla con mayor detalle las actuaciones que deben llevarse a cabo en la revisión de los sistemas de información de la entidad fiscalizada en el contexto de una fiscalización de regularidad.

Por último, en el análisis del *componente de supervisión* se evaluará si el sistema de control interno define procedimientos de supervisión y revisión, identificando las actividades que la entidad lleva a cabo para el seguimiento del control interno. Se deberán comprobar, entre otros, los siguientes extremos:

- La adecuada periodicidad del seguimiento y la inclusión del factor sorpresa de las revisiones.
- Si queda constancia de que los controles diseñados existen y están formalizados, aplicándose en la rutina de los procesos.
- La existencia de medidas previstas de actualización del sistema de control interno que se pudieran adoptar.

En los casos en los que la entidad cuente con un órgano de auditoría interna, se comprobará si sus funciones están relacionadas con los objetivos de la fiscalización, en cuyo caso se analizarán los resultados de sus informes.

Los resultados obtenidos en el análisis preliminar de cada uno de los componentes del control interno se integrarán en el memorando de planificación, identificando los puntos débiles y fuertes de cada uno de ellos y evaluando su incidencia teórica en el riesgo de la fiscalización.

El grado de confianza preliminar en el control interno se determinará en función, entre otros, de los siguientes factores:

- La frecuencia con la que se aplica el control.
- La existencia de una combinación de controles que permita la obtención de sinergias para mejorar la seguridad.
- La importancia y complejidad de las transacciones o actividades a las que afecta el procedimiento objeto de control.
- Otros factores que afecten a la probabilidad de que el control funcione según lo previsto, como son la calidad del entorno, la competencia de las personas que participan en el control y la existencia de cambios normativos o internos relevantes.
- La experiencia de los miembros del equipo de fiscalización sobre circunstancias análogas a las que se encuentra la entidad, o derivada del conocimiento de la entidad, fundamentalmente a raíz de fiscalizaciones recurrentes.

En algunos casos puede ser de utilidad la elaboración de un flujograma consistente en representar mediante símbolos un diagrama de flujos que muestran la captación, canalización, tratamiento y destino de la información, así como los controles establecidos sobre la misma.



TRIBUNAL DE CUENTAS

b) *Diseño y realización de las pruebas de cumplimiento*

Las pruebas de cumplimiento se definen en el subapartado 3.1. de este Manual.

Una vez estudiado el diseño del sistema de control interno, se comprobará si este funciona en la práctica de la forma y alcance previstos, y si lo ha hecho durante todo el período objeto de fiscalización. Para ello se planificarán cuantas pruebas de cumplimiento sean necesarias, cuya extensión estará condicionada por los objetivos de la fiscalización y por el juicio de la dirección de las actuaciones fiscalizadoras.

Cuanto mayor sea el grado de confianza preliminar obtenido, mayor será el alcance de las pruebas de cumplimiento para comprobar si este efectivamente está implantado y funciona. Cuando del estudio preliminar del sistema de control interno se pueda concluir que este ofrece poca fiabilidad, ya sea por su inadecuación, por su manifiesto incumplimiento o por cualquier otra causa, los procedimientos de fiscalización a utilizar se basarán exclusivamente en comprobaciones sustantivas. En este caso no será preciso, por tanto, realizar comprobaciones de cumplimiento ni un análisis detallado de los procedimientos de control, salvo que la fiscalización tenga como objetivo específico el análisis y evaluación del sistema de control interno.

Dependiendo de la naturaleza de la fiscalización, las pruebas de cumplimiento podrán realizarse en un programa de trabajo específico o bien incluirse en los diferentes programas de trabajo de las áreas que se hayan definido.

c) *Evaluación definitiva del sistema de control interno*

Una vez que se han llevado a cabo las pruebas de cumplimiento, se evaluará el grado de confianza definitivo del sistema de control interno en el área o áreas de trabajo analizadas, o en el conjunto de la organización, según sean los objetivos de la fiscalización.

Una evaluación definitiva distinta de la inicialmente realizada afectará a la planificación inicial. Además, esta diferencia podrá requerir la variación de las pruebas incluidas en los programas de trabajo, si estos ya estuviesen terminados, al objeto de no exceder el riesgo fijado para la fiscalización.

Ejemplo nº 1: Evaluación de control interno

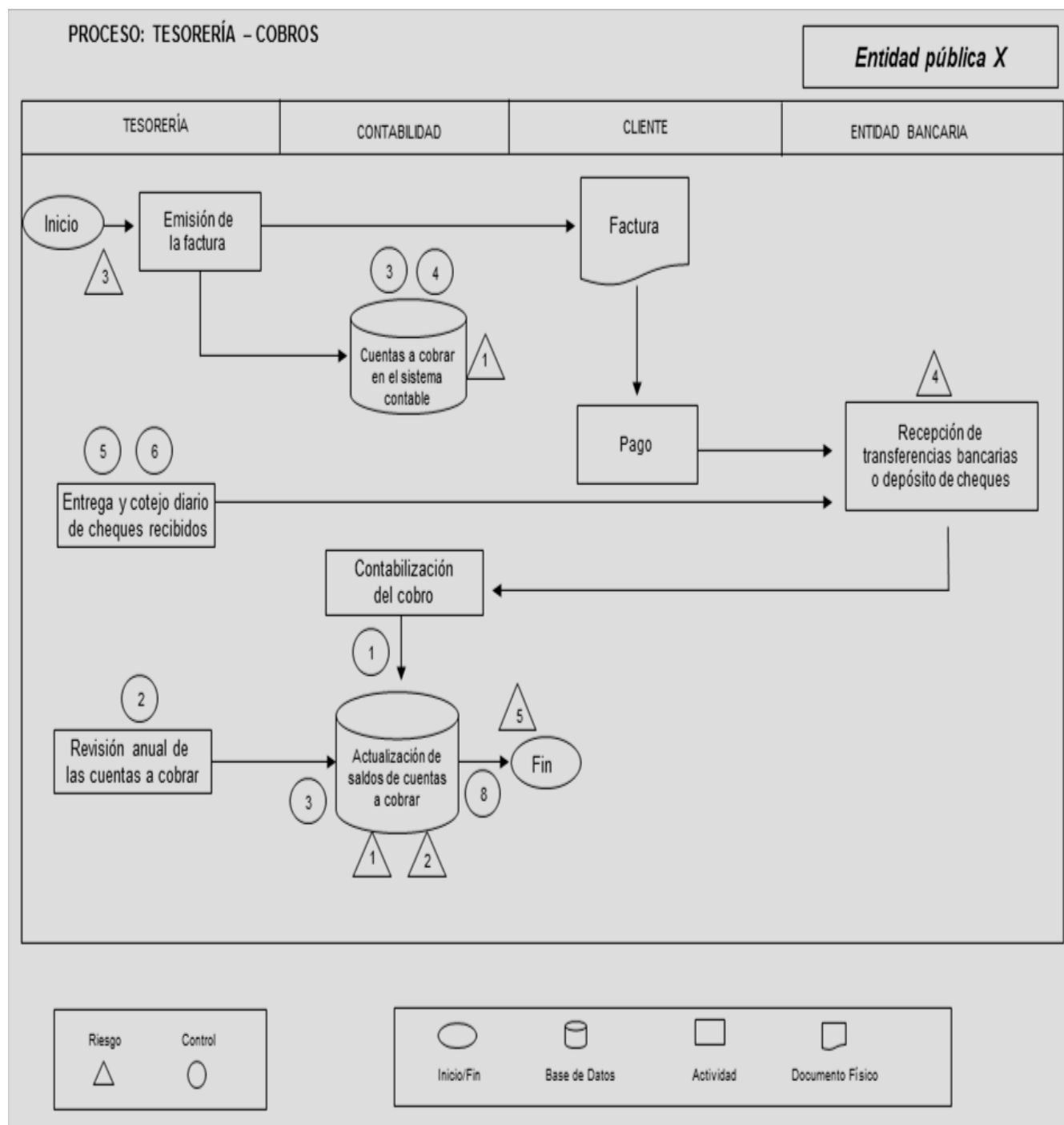
La evaluación del riesgo de control se puede llevar a cabo a través de distintos procedimientos (análisis de la información financiera; examen de registros o documentos; estudio de los procesos o procedimientos aplicados por la Entidad; etc...) con el objeto de determinar la naturaleza, el alcance y el calendario de los procedimientos de auditoría a aplicar.

En este ejemplo se evalúan los riesgos de control en la gestión de los cobros de tesorería de una entidad pública. Los procedimientos de cobros aplicados por la entidad se presentan a través de un flujograma, donde se identifican los procesos y actuaciones seguidos por las distintas unidades intervinientes. Los resultados del análisis efectuado se reflejan en un cuadro de evaluación en el que se indican los controles existentes y los posibles riesgos clave de control detectados.

Debe tenerse en cuenta que puede darse el caso de que existan varios controles que sirvan para limitar un riesgo o un control que sirva para mitigar varios riesgos.



TRIBUNAL DE CUENTAS





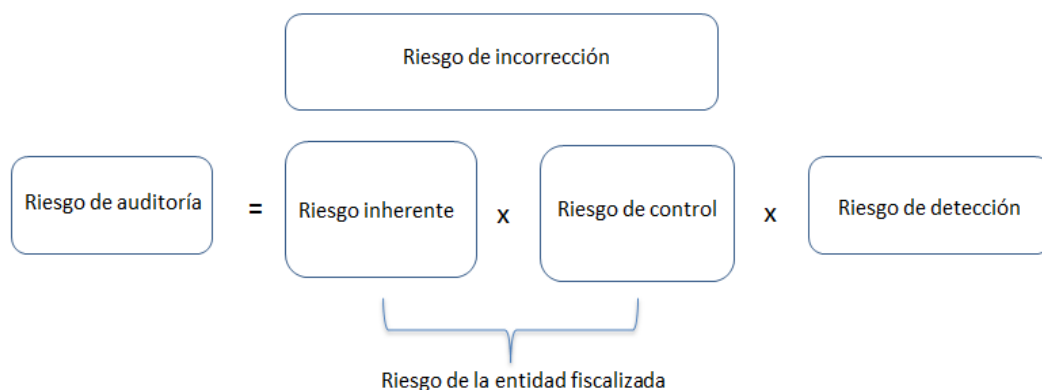
TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº de control	Control aplicado	Evaluación	Riesgo de control		Valoración
1	Los cobros son grabados diariamente en el sistema contable.	Adecuado	1	Que las cuentas a cobrar no estén debidamente contabilizadas.	Bajo
2	Semanalmente se concilia el estado de las cuentas de clientes con los cobros recibidos.	Adecuado			
2	Semanalmente se concilia el estado de las cuentas de clientes con los cobros recibidos.	Adecuado	2	Que existan cobros registrados incorrectamente a otros clientes.	Bajo
3	El acceso al sistema contable se realiza mediante una contraseña de cada usuario.	Débil	3	Que el acceso al sistema contable no esté limitado a personal autorizado, lo que podría ocasionar registros y/o modificaciones indebidas.	Medio
4	El departamento de contabilidad puede únicamente grabar los cobros en el sistema contable.	Adecuado			
5	Los cheques recibidos se depositan diariamente en el banco.	Adecuado	4	Que los cobros en efectivo o los cheques recibidos no sean depositados en las cuentas bancarias de la Entidad.	Medio
6	Se cotejan diariamente los movimientos bancarios con el registro de cheques depositados.	Inexistente			
7	Periódicamente se efectúa un seguimiento de las cuentas a cobrar.	Adecuado	5	Que no se detecten derechos de cobro que por su antigüedad o dificultad de cobro no sean realizables.	Alto
8	Se reclaman los pagos y se inician actuaciones encaminadas al cobro.	Inexistente			
VALORACIÓN GLOBAL DEL RIESGO DE CONTROL					MEDIA



2.2.3. Cálculo del riesgo de detección

El riesgo de auditoría (RA) resume la relación existente entre el riesgo inherente (RI), el riesgo de control (RC) y el riesgo de detección (RD). De estos tres tipos de riesgo, el equipo fiscalizador sólo puede influir en el riesgo de detección, pues tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son riesgos propios de la entidad.



La siguiente fórmula resume la relación anterior:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

A partir de la fórmula anterior sobre la relación entre los tres tipos de riesgo, y aceptando un riesgo de auditoría del 5% ($RA = 0,05$):

$$0,05 = RI \times RC \times RD$$

El equipo fiscalizador debe evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control, para lo que atribuirá a las operaciones, actividades, procedimientos o saldos de cuentas más significativos a fiscalizar, un nivel de riesgo definido, desde un punto de vista cualitativo, como alto, medio o bajo.

Estas evaluaciones se podrán acompañar de un criterio cuantitativo, asignándoles un valor determinado. Así, en función de los valores otorgados al riesgo inherente y al riesgo de control, respectivamente, se determinará el riesgo de detección (RD).

$$RD = \frac{0,05}{RI \times RC}$$



TRIBUNAL DE CUENTAS

Una vez calculado el valor del riesgo de detección (RD) que iguala la fórmula, se fijará el nivel mínimo de confianza a obtener de las pruebas sustantivas, nivel definido como $1 - RD$, y que servirá para calcular el tamaño de la muestra (epígrafe 3.3.4).

Ejemplo nº 2: Cálculo de riesgo de detección

Partiendo de la igualdad:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Para una garantía de auditoría del 95% el riesgo de auditoría aceptado será el 5%, de forma que $RA = 0,05$

$$0,05 = RI \times RC \times RD$$

Una vez analizados y evaluados los riesgos inherente y de control, se les asigna un valor.

En este ejemplo, a modo orientativo, se han facilitado unos valores que la dirección de las actuaciones fiscalizadoras podrá utilizar, junto con su criterio y experiencia profesional, a la hora de determinar el nivel mínimo de confianza y por tanto las pruebas sustantivas a realizar, debiendo en todo caso dejar constancia documental del criterio seguido.

Estos valores son:

Riesgo inherente:

Alto: 1

Medio: 0,8

Bajo: 0,6

Riesgo de control:

Alto: 1

Medio: 0,25

Bajo: 0,15

Introduciéndolos en la fórmula anterior, se observa cómo tiene que ser el riesgo de detección para que se cumpla la igualdad y por tanto el nivel mínimo de confianza que hay que obtener de las pruebas sustantivas:

RI		RC		RI*RC	RD	Nivel mínimo de confianza (1-RD)
alto	1	alto	1	1	0,05	0,95
alto	1	medio	0,25	0,25	0,20	0,80
alto	1	bajo	0,15	0,15	0,33	0,67
medio	0,8	alto	1	0,8	0,06	0,94
medio	0,8	medio	0,25	0,2	0,25	0,75
medio	0,8	bajo	0,15	0,12	0,42	0,58
bajo	0,6	alto	1	0,6	0,08	0,92
bajo	0,6	medio	0,25	0,15	0,33	0,67
bajo	0,6	bajo	0,15	0,09	0,56	0,44



TRIBUNAL DE CUENTAS

Caso 1:

En el caso de que tras realizar el análisis de riesgos por el equipo fiscalizador, el riesgo inherente sea calificado alto y el riesgo de control también, los valores otorgados serán 1 y 1 respectivamente. Si se pretende mantener el riesgo de auditoría en el 5% (en general, se considera garantía razonable de auditoría el 95%), el valor del riesgo de detección que iguala la fórmula es 0,05 lo que significa que se deberá realizar un elevado número de pruebas sustantivas pues existe riesgo y no se puede otorgar confianza suficiente a los sistemas de control interno.

En concreto, se deben realizar pruebas sustantivas suficientes para obtener un nivel mínimo de confianza del 95% (1-RD). El número de elementos de la muestra se seleccionará teniendo en cuenta este nivel de confianza, junto con el error tolerable y el tamaño de la población (ver apartado 3.3.5 muestreo).

En este caso, el nivel de garantía de auditoría y el nivel mínimo de confianza coinciden (95%).

Caso 2:

En caso de que se considere que el riesgo inherente es alto (valor 1) y el riesgo de control bajo (valor 0,15), para un riesgo de auditoría del 5% el valor del riesgo de detección que iguala la fórmula es 0,33. Por tanto, serán necesarias menos pruebas sustantivas ya que se puede otorgar un mayor grado de confianza a los controles internos. El nivel mínimo de confianza a obtener de las pruebas sustantivas es el 67% y el número de elementos de la muestra será seleccionado teniendo en cuenta este valor junto con el error tolerable y el tamaño de la población.

Durante el desarrollo de la fiscalización el equipo fiscalizador puede obtener información que difiera de manera importante de aquella en la que se basó la evaluación del riesgo. En este caso, puede necesitar reevaluar los procedimientos de fiscalización previamente establecidos.

2.3. IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD

El umbral de importancia relativa o materialidad es el límite máximo tolerable de incorrecciones (incluyendo las omisiones) que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización, teniendo en consideración los objetivos establecidos para la misma.

Una vez determinado el riesgo, el equipo fiscalizador procederá a fijar el umbral de importancia relativa basándose en su juicio profesional. Tanto el nivel de riesgo como el umbral de materialidad van a influir en el alcance de la fiscalización.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Para fijar este umbral, se tendrá en cuenta la materialidad tanto en términos cuantitativos como cualitativos:

- La importancia relativa *cuantitativa* se referirá a aspectos numéricos o cuantificables. El umbral de materialidad se aplicará tanto en la fase de planificación como en la ejecución de la fiscalización.

En la planificación, es el porcentaje de error tolerable utilizado para determinar el número de elementos de la muestra.

En la ejecución, es el valor numérico por debajo del cual las debilidades detectadas no se considerarán relevantes, a efectos de los resultados reflejados en el informe.

Aunque su elección depende de los criterios aplicados en cada fiscalización, el porcentaje suele estar situado entre el 0,5% y el 5%.

La base sobre la que se aplica el porcentaje puede tomarse a nivel global de la entidad o a nivel particular de cada área de trabajo.

A nivel global, podrán tenerse en consideración las siguientes magnitudes:

- En las entidades del sector público administrativo, el importe total de las obligaciones reconocidas netas del ejercicio, la cifra del activo total del balance, o el importe total de gastos de la cuenta de resultados.
- En las empresas públicas, el importe total de los gastos de explotación o del activo del balance.
- En las fundaciones públicas, el importe total de los gastos del ejercicio derivados de la actividad propia o bien el importe total del activo del balance.

A nivel de área, pueden tomarse como referencia el importe de las obligaciones reconocidas o derechos reconocidos en dicha área, así como el de las partidas del balance o cuenta de resultados que la integran.

Este umbral permitirá calcular, a nivel global o para cada área, el número de elementos de la muestra y el importe a partir del cual, desde un punto de vista estrictamente cuantitativo, los resultados obtenidos van a reflejarse necesariamente en el informe.

Todo ello sin perjuicio de que determinados tipos de transacciones, saldos contables o áreas, por sus especiales circunstancias, requieran un umbral más bajo.

Además del umbral expresado en porcentaje, puede establecerse un límite máximo en valores absolutos.



TRIBUNAL DE CUENTAS

En el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y para la elaboración de la Declaración del Tribunal de Cuentas, las directrices técnicas establecen un doble criterio de determinación de la importancia relativa.

En los ejercicios 2011, 2012 y 2013 este criterio fue:

- Para 2011 y 2012 un importe de 750 miles de euros o una participación del 7% en el saldo total de la partida o rúbrica en que la operación esté contabilizada, dentro del correspondiente epígrafe, en los estados rendidos que configuran la Cuenta General del Estado.
- Para 2013 un importe de 1.000 miles de euros o una participación del 10% en el saldo total de la partida o rúbrica.

Como consecuencia de la aplicación de este criterio cuantitativo, conviene distinguir entre:

- Incorrecciones materiales: cuando su importe iguala o supera el umbral de materialidad. Darían lugar a salvedades en el informe.
- Incorrecciones no materiales con efecto acumulativo: aquellas cuyo importe individual no iguala o supera el umbral fijado, pero sí lo alcanza el importe conjunto de todas las de la misma naturaleza, de forma que darían lugar a salvedades en el informe.
- Incorrecciones no materiales sin efecto acumulativo: aquellas en las que, aunque sus importes se acumulen a otras de su misma naturaleza, no alcanzan el umbral de materialidad, y por tanto no darían lugar a salvedades en el informe.

No obstante, teniendo en cuenta la relevancia que el cumplimiento de la legalidad adquiere en el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, en las fiscalizaciones de regularidad los aspectos cuantitativos se completarán siempre con la aplicación de un criterio cualitativo.

- La importancia relativa *cualitativa* se referirá a aspectos no cuantitativos o numéricos y, en particular, a cuestiones relacionadas con la legalidad o el control interno, lo que permitirá que, debido a su importancia, determinadas deficiencias e irregularidades, independientemente de cual sea su importe, queden reflejadas en el informe.

Así, se podrán considerar relevantes determinadas incorrecciones, relacionadas generalmente con deficiencias en el control interno o incumplimientos legales. Para ello, volverán a analizarse desde esta perspectiva las incorrecciones detectadas que no alcanzaban el umbral de materialidad cuantitativa.



TRIBUNAL DE CUENTAS

El equipo fiscalizador deberá documentar el criterio seguido para fijar los umbrales de materialidad así como los cambios en los mismos producidos durante la fiscalización. La materialidad no se considerará solo en la fase de planificación, sino durante todo el procedimiento fiscalizador, pudiendo ser corregida en función del riesgo.

Ejemplo nº 3: Cálculo y utilización del umbral de materialidad

Un organismo presenta, entre otros, los siguientes estados financieros:

Balance:

Epígrafe	Ejercicio N	Ejercicio N-1
A) Activo no corriente	4.167.347,30	4.277.327,13
I. Inmovilizado intangible	177.142,55	210.381,98
II. Inmovilizado material	3.990.204,75	4.066.945,15
B) Activo corriente	7.664.352,35	11.155.268,63
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	5.525.574,55	8.584.932,78
V. Inversiones financieras a corto plazo	552,36	0,0
VI. Ajustes por periodificación	15.546,25	0,0
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	2.122.679,19	2.570.335,85
TOTAL ACTIVO (A+B)	11.831.699,65	15.432.595,76
A) Patrimonio neto	10.476.684,94	13.331.948,11
I. Patrimonio aportado	12.127.569,62	12.127.569,62
II. Patrimonio generado	-1.650.884,68	1.204.378,49
B) Pasivo no corriente	0,0	4.480,0
II. Deudas a largo plazo	0,0	4.480,0
C) Pasivo corriente	1.355.014,71	2.096.167,65
II. Deudas a corto plazo	89.049,89	288.627,15
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	1.265.964,82	1.807.540,50
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	11.831.699,65	15.432.595,76



TRIBUNAL DE CUENTAS

Liquidación del presupuesto de gastos:

Cap.	Descripción Capítulo	Créditos Definitivos	Gastos Comprometidos	Obligaciones Reconocidas Netas	Pagos
1	Gastos de personal	10.897.720	7.433.468	7.433.468	7.432.026
2	Gastos corrientes en bienes y servicios	5.215.140	4.195.843	4.139.943,26	3.128.459
4	Transferencias corrientes	1.015.170,0	15.500,0	15.500,0	13.000,0
	Total operaciones corrientes	17.128.030	11.644.811	11.588.918	10.573.484
6	Inversiones reales	533.230	171.385	168.693	81.675
	Total operaciones de capital	533.230	171.385	168.693	81.675
8	Activos financieros	4.640	1.289	1.289	1.289
	Total operaciones financieras	4.640	1.289	1.289	1.289
	TOTAL	17.665.900	11.817.485	11.758.894	10.656.448

En la fase de planificación, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras, basándose en su experiencia y criterio profesional, establece un umbral de materialidad global del 2% a aplicar sobre el importe de las obligaciones reconocidas netas.

Planificar los trabajos con un umbral de materialidad cuantitativa del 2% afectará:

- 1) Junto con el nivel de riesgo y el tamaño de la población, al número de elementos que van a formar la muestra de cada área.

Así, suponiendo que tras haber realizado el análisis de riesgos (detallado en el ejemplo 2 anterior), se hubiera calificado el riesgo inherente alto y el riesgo de control alto (nivel de confianza del 95%), y que el tamaño de la población de las áreas a analizar es el que aparece en el cuadro siguiente, el número de elementos que conformarán la muestra para cada área sería:

	Nivel de confianza 95%	
	Error tolerable 2%	
Áreas a analizar	Población (N)	elementos de la muestra
Inmovilizado material	50	45
Gastos de personal	500	239
Deudores	150	113
Acreedores	200	139
Transferencias y subvenciones concedidas	3	3



TRIBUNAL DE CUENTAS

Una vez determinado el número de elementos, la manera en que se elijan dependerá del criterio de selección de la muestra escogido por la dirección de las actuaciones fiscalizadoras (muestreo por unidad monetaria, muestreo subjetivo, etc.).

2) Además, el umbral de materialidad cuantitativa se tendrá en cuenta al analizar los resultados de la muestra pues supone, para cada área, el importe a partir del cual todas aquellas incorrecciones detectadas (bien por sí mismas, bien sumadas a otras de su misma naturaleza) van a aparecer necesariamente reflejadas en el informe.

Áreas a analizar	Importe del área	2%
Inmovilizado material	3.990.204,75	79.804,10
Gastos de personal	7.433.468,47	148.669,37
Deudores	5.525.574,55	110.511,49
Acreedores	1.265.964,82	25.319,30
Transferencias y subvenciones concedidas	15.500,00	310,00

Si se consideran que en un área los riesgos son elevados, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras podrá decidir aplicar en ella un umbral de materialidad más bajo.

3) Por último, la materialidad no sólo tiene carácter cuantitativo sino también cualitativo, por lo que se volverán a examinar, desde esta perspectiva, las incorrecciones detectadas en el análisis de la muestra.

Sería por ejemplo el caso haber detectado en el área de gastos de personal, el pago de 6.000 euros en concepto de dietas por comisión de servicio sin que esas comisiones de servicio hubieran tenido lugar. Aunque el importe es inferior al umbral de materialidad fijado en el área de gastos de personal, es un incumplimiento legal, que se tendrá en cuenta a la hora de evaluar los resultados de la fiscalización y que deberá ser reflejado en el informe.

2.4. RESULTADOS DE LOS TRABAJOS DE PLANIFICACIÓN

El resultado de los trabajos de planificación se materializará en los siguientes documentos: memorando de planificación, en su caso, directrices técnicas y programas de trabajo.

Es preciso señalar que la planificación podrá ser objeto de revisión a lo largo de todo el proceso de la fiscalización, respondiendo a nuevas circunstancias, como cambios imprevistos en las operaciones o en los sistemas de la entidad fiscalizada, o resultados inesperados que pudieran aparecer durante la fase de ejecución de los trabajos. La dirección de las actuaciones fiscalizadoras valorará si es necesario modificar los documentos de la planificación.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Se mantendrá un archivo relativo a la planificación de la fiscalización en el que se incluirán los documentos referidos anteriormente, así como la documentación en la que se haya sustentado su elaboración.

2.4.1. Memorando de planificación

La NTTCu 28 define el memorando de planificación como el documento aprobado, por la dirección de las actuaciones fiscalizadoras que recoge los resultados de los trabajos preliminares que fundamentan el proyecto de directrices técnicas y la determinación de las áreas en que se distribuyen los trabajos de la fiscalización, identificándose aquellas que presenten mayor riesgo.

El contenido del memorando de planificación podrá abarcar, entre otros, los siguientes elementos detallados en el anexo nº 3:

- Una breve introducción donde se incluirán los motivos por los que se lleva a cabo la fiscalización, el tipo de fiscalización que se pretende realizar y sus objetivos.
- El marco normativo de aplicación, con indicación de los cambios significativos que se hayan producido durante el periodo fiscalizado.
- La naturaleza, objeto, actividades y financiación de la entidad o actividad a fiscalizar.
- Una somera descripción de la estructura organizativa de la entidad con identificación de los distintos niveles de responsabilidad y sus competencias.
- Un resumen de los antecedentes disponibles en relación con la entidad o actividad sometida a fiscalización, en especial de los procedentes de informes anteriores del Tribunal de Cuentas.
- Los resultados de la revisión analítica efectuada.
- Los resultados del análisis preliminar del control interno, referidos en el subepígrafe 2.2.2.2 de este Manual.
- La concreción del ámbito subjetivo y objetivo de la fiscalización.
- Identificación de las áreas de trabajo, evaluando de forma preliminar el riesgo y el umbral de importancia relativa.
- Organización de los trabajos de fiscalización: previsión de los recursos a emplear, tanto humanos (incluida, en su caso, la utilización de expertos externos) como técnicos (sistemas informáticos previstos para el desarrollo y control de los trabajos), así como el calendario de actuaciones.
- Otros aspectos significativos que hayan surgido en la fase de planificación.



TRIBUNAL DE CUENTAS

2.4.2. Directrices técnicas

De acuerdo con la NTTCu 29, las directrices técnicas constituyen el documento que conforma la voluntad del Pleno del Tribunal en relación con los diferentes extremos que pudieran afectar a la realización de la fiscalización.

Su estructura y contenido deberá contemplar, por separado, los siguientes aspectos: iniciativa de la fiscalización, ámbitos subjetivo, objetivo y temporal, resultados de los trabajos preliminares, tipo de fiscalización y objetivos generales, áreas de trabajo y procedimientos, medios personales, calendario y otras consideraciones previstas en la NTTCu 30.

Las directrices técnicas deben ser tan precisas como sea posible, si bien, por razones operativas, se procurará que su extensión no sea excesiva. En ellas deberá dejarse constancia de los aspectos de la fiscalización que no hubieran podido concretarse, ante la imposibilidad de realizar alguno de los trabajos preliminares.

Si en el curso de la fiscalización se presentaran circunstancias o incidencias que afectasen a la ejecución en los términos previstos en las directrices técnicas aprobadas, la Consejera o Consejero ponente propondrá su modificación y, en su caso, la del programa anual de fiscalizaciones.

2.4.3. Programas de trabajo

Las comprobaciones que sustenten las pruebas de una fiscalización se ejecutarán siguiendo lo establecido previamente en los programas de trabajo. Conforme a lo dispuesto en la NTTCu 31, un programa de trabajo es un conjunto ordenado de pruebas que deben ejecutar los integrantes del equipo para la obtención de la evidencia adecuada y suficiente en relación con un área de la fiscalización.

Los programas de trabajo, cuya aprobación corresponde a la dirección de las actuaciones fiscalizadoras, especificarán, para cada una de las áreas en que se hayan dividido los trabajos, los objetivos concretos de la fiscalización del área. Deben ser elaborados de acuerdo con las directrices técnicas (y el memorando de planificación) y perseguir la estandarización y sistematización de los procedimientos con el triple objetivo de lograr una mayor eficacia, eficiencia y economía en la ejecución de los trabajos y de facilitar su supervisión.

Los programas de trabajo establecerán, en su caso, para el área al que se refieran, el umbral de importancia relativa que se considere apropiado, ya sea en términos cuantitativos o cualitativos. El número, alcance y naturaleza de las comprobaciones que se programen dependerán, entre otros factores, del umbral de importancia relativa y del riesgo de la fiscalización asumido.

Los programas de trabajo identificarán, bien a través de su concreción en el propio documento o a través de su adecuada inclusión en la aplicación informática de gestión de auditoría utilizada, entre otros, los siguientes elementos:

- Denominación de la fiscalización, en los términos aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en las directrices técnicas.
- Denominación del área a la que se refiere el programa.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Definición de los objetivos de la fiscalización del área.
- Relación de las comprobaciones que deberán realizarse para el cumplimiento de cada objetivo, así como de la forma en que deberán documentarse los resultados que se obtengan.
- Referencia a los papeles de trabajo en los que se documenten los resultados obtenidos.
- Asignación de las tareas y, en su caso, tiempos estimados para su ejecución.
- Fecha de su aprobación.

Cuando resulte necesario introducir modificaciones en un programa de trabajo aprobado, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras lo hará constar en el mismo, consignando la fecha, el contenido del cambio realizado y las causas que lo motivaron y, de igual modo, si alguna prueba no pudiera llegar a realizarse, se hará constar en el programa dicha circunstancia con explicación de sus causas.

3. EJECUCIÓN

3.1. EVIDENCIA DE FISCALIZACIÓN

La realización y evaluación de las pruebas previstas en los programas de trabajo deberán permitir obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar los resultados, conclusiones y recomendaciones recogidas en el informe de fiscalización.

El término suficiente hace referencia al carácter cuantitativo de la evidencia obtenida, mientras que el término adecuada hace referencia a su carácter cualitativo.

- La evidencia será suficiente cuando los resultados de las pruebas realizadas sean apropiados en número y permitan fundamentar las conclusiones en relación con los objetivos de la fiscalización.
- La evidencia será adecuada cuando sea relevante y válida. Será considerada relevante cuando las pruebas realizadas sean pertinentes en relación con los objetivos de la fiscalización y con el periodo fiscalizado, y será válida cuando los resultados de las pruebas en que se sustente sean fiables, es decir, cuando cumpla los requisitos necesarios de credibilidad.

La evidencia obtenida en la fiscalización puede tener distintos grados de fiabilidad, dependiendo de su naturaleza, de las fuentes a las que se ha recurrido y del método utilizado en las pruebas realizadas para su obtención. En general, se puede suponer que:

- La procedente de la entidad fiscalizada es más fiable cuanto más satisfactorio sea su sistema de control interno.
- La obtenida de terceros independientes de la entidad fiscalizada es más fiable que la conseguida dentro de la misma.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- La obtenida directamente por el equipo fiscalizador, mediante la realización de inspecciones físicas, cálculos o cualquier otro procedimiento, es más fiable que la conseguida de terceros.
- La evidencia documental es más fiable que la obtenida de manifestaciones orales.

Pruebas de fiscalización

La evidencia se obtendrá a través de pruebas de fiscalización, que consisten en exámenes, análisis y verificaciones que se realizan sobre operaciones, actividades, saldos de cuentas y documentos en general, relacionados con los objetivos de la fiscalización. Las pruebas de fiscalización pueden ser de cumplimiento o sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento tienen por objeto proporcionar evidencia de que los procedimientos de control interno existen, funcionan de la manera prevista y han funcionado así durante todo el período a fiscalizar. El diseño y realización de estas pruebas se recoge en el epígrafe² 2.2.2 de este Manual.

Las pruebas sustantivas tienen por objeto proporcionar evidencia de la integridad, exactitud y adecuación de los datos contenidos en los estados financieros y de los documentos que soportan las actividades, operaciones financieras e información objeto de la fiscalización.

En el supuesto de que en el desarrollo de la fiscalización se considere que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada, por ejemplo, por existir discrepancias entre los resultados obtenidos de las distintas fuentes empleadas para su obtención, se programarán pruebas alternativas o adicionales en consonancia con sus objetivos hasta alcanzar la evidencia necesaria sobre la entidad, actividad o programa fiscalizado. Estas comprobaciones deberán quedar reflejadas en los correspondientes programas de trabajo. Si realizadas todas las comprobaciones programadas, así como todas las pruebas alternativas, no se consiguiese obtener el grado de evidencia requerido, esta situación se tratará como una limitación al alcance, tal como se expone en el epígrafe 4.3.1 de este Manual.

3.2. TÉCNICAS PARA LA REALIZACIÓN DE LAS PRUEBAS DE FISCALIZACIÓN

La realización de cualquier tipo de pruebas de fiscalización requiere, por lo general, la utilización de algunas de las siguientes técnicas: inspección documental y física, examen analítico, observación e indagaciones.

² Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.2.1. Inspección documental y física

Se basa en el examen de registros, documentos o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona distintos grados de fiabilidad, según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. La inspección de los activos tangibles proporciona evidencia sobre su estado y existencia, pero no sobre la titularidad de los mismos o su valor. Estos últimos extremos requieren inspección documental.

3.2.2. Examen analítico

Se fundamenta en el análisis de las magnitudes cuantitativas más significativas para la fiscalización y su interrelación mutua, así como de cualquier otra información cualitativa que tenga relación con aquellas. La revisión analítica puede incluir, entre otros, los siguientes trabajos:

- La comparación sistemática de la información del período corriente con información de períodos anteriores y posteriores.
- El estudio de la interrelación entre masas patrimoniales de la entidad, así como entre determinados indicadores de su organización y actividad.
- La comparación de la información obtenida de la entidad fiscalizada con la existente para otras entidades en el mismo sector.
- El estudio de la interrelación entre la información financiera y cualquier otra información relevante.
- La realización de operaciones aritméticas para comprobar la exactitud de los registros contables o de cualquier otra información numérica que se verifique.

3.2.3. Observación

Consiste en presenciar el desarrollo de un proceso o un procedimiento efectuado por otros, principalmente para obtener evidencia sobre el funcionamiento del control interno. Los resultados de las pruebas de observación deberán quedar documentados convenientemente en papeles de trabajo.

El grado de fiabilidad obtenido en las pruebas de observación está condicionado por la posibilidad de que el hecho de observar altere la ejecución del proceso.

3.2.4. Indagación

Consiste en solicitar información a personas, tanto pertenecientes a la entidad fiscalizada como ajenas a ella. Puede revestir la forma de requerimientos oficiales, consultas a registros oficiales, entrevistas, cuestionarios y confirmaciones.

Las respuestas obtenidas mediante entrevistas o cuestionarios van a proporcionar información relevante para poder detectar posibles áreas de riesgo, o para completar los resultados alcanzados en la realización de otras pruebas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Mediante las confirmaciones se persigue conseguir la corroboración de aspectos contenidos en la información conocida por otros medios, y puede obtenerse dentro o fuera de la entidad fiscalizada.

3.3. SELECCIÓN DE ELEMENTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

3.3.1. Formas de selección de elementos

En la fase de planificación y de ejecución del trabajo de campo de una fiscalización se ha de determinar el procedimiento de selección de los elementos a fiscalizar que podrá realizarse de alguna de las siguientes formas:

- Selección de toda la población.
- Selección de elementos específicos.
- Selección mediante técnicas de muestreo.

La decisión sobre la forma de seleccionar los elementos dependerá del riesgo de encontrar errores en la población a fiscalizar teniendo en cuenta un adecuado nivel de coste-beneficio. En ocasiones puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos señalados o una combinación de ellos. La forma de elegir los elementos debe ser la más eficaz, eficiente y económica para alcanzar los objetivos de las pruebas a realizar.

3.3.1.1. Selección de toda la población

El equipo fiscalizador puede decidir que lo más apropiado sea examinar toda la población. Un examen del 100% de los elementos puede resultar conveniente cuando:

- La población está compuesta por un número reducido de elementos de importe elevado.
- El riesgo inherente y el de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones de la fiscalización.
- Un sistema informatizado permite analizar el 100% de los elementos de una población mediante la realización de un cálculo repetitivo u otro proceso eficiente en cuanto a la relación coste-beneficio.

3.3.1.2. Selección de elementos específicos

Se puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en el conocimiento de la entidad, actividad o programa fiscalizado, en evaluaciones preliminares del riesgo inherente y de control, y en las características de la población objeto de fiscalización. Puede ser un método eficaz para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre determinadas conclusiones de la fiscalización, sin embargo no puede considerarse muestreo y, por tanto, los resultados no pueden extrapolarse al resto de la población.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de importe elevado: aquellos cuya cuantía resulta muy elevada en comparación con el resto de elementos del grupo.
- Elementos superiores a un determinado importe: con el fin de cubrir una parte importante del saldo de una cuenta.
- Elementos para obtener información: de determinados aspectos de la actividad de la entidad, la naturaleza de las transacciones o de los sistemas contables y de control interno.
- Elementos para evaluar procedimientos: con el fin de conocer si determinados aspectos de un procedimiento se están cumpliendo o no.

3.3.1.3. Selección mediante técnicas de muestreo

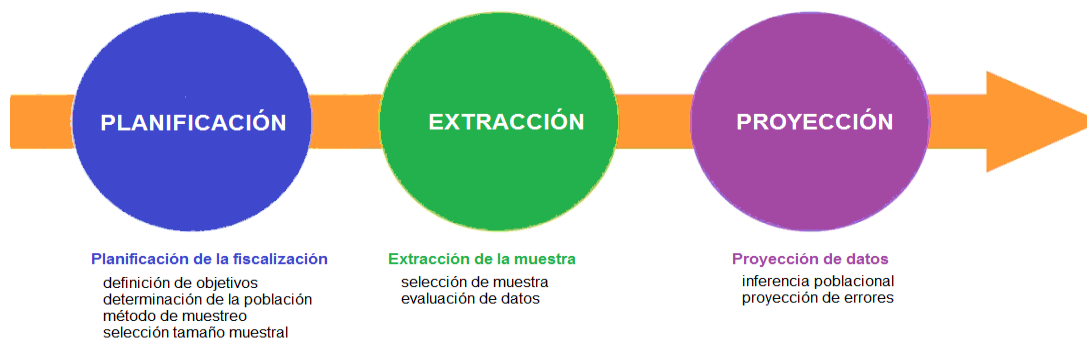
El muestreo es la selección de un número finito de elementos sobre los que el equipo de fiscalización debe aplicar técnicas de auditoría y obtener información acerca de la población de la que fueron seleccionados. El objetivo es obtener evidencia suficiente y adecuada sobre determinados elementos a fin de alcanzar unas conclusiones sobre toda la población, mediante la extrapolación.

Con carácter general, en la realización de las pruebas previstas en los programas de trabajo se aplicarán técnicas de muestreo para la selección de los elementos de la población objeto de fiscalización. Las técnicas de muestreo pueden ser estadísticas o no estadísticas.

La decisión sobre si emplear unas técnicas u otras es un asunto de juicio profesional atendiendo a la manera más eficaz, eficiente y económica de obtener la evidencia suficiente y adecuada que fundamente las conclusiones obtenidas y las pruebas a realizar. Así, en las pruebas de cumplimiento, con carácter general, serán más importantes la naturaleza y la causa de los errores detectados, que el número de ellos, por lo que en estos casos resultarán más apropiadas las técnicas no estadísticas que las estadísticas.

3.3.2. Plan Muestral

La elaboración de un adecuado plan de muestreo comprenderá las siguientes fases:



Estas etapas deberán ser objeto de documentación y registro en hojas de trabajo diseñadas a tal efecto. Un modelo de hoja de trabajo se acompaña en el anexo nº 4.



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.3.2.1. Planificación

La fase de planificación se desarrollará en varias subetapas que comprenden los siguientes hitos:

- Definición de los objetivos de muestreo: el equipo fiscalizador definirá la naturaleza y alcance de las pruebas y determinará si estas son de cumplimiento, sustantivas o mixtas, sin perjuicio de que el alcance de las pruebas sustantivas esté en función de los resultados obtenidos en las de cumplimiento, tal y como se detalla en el epígrafe 2.2.2. de este Manual.
- Determinación del universo o población a fiscalizar: el equipo fiscalizador debe obtener información sobre los principales valores económicos y estadísticos de la población objeto de estudio. En esta etapa se tratará de conseguir, siempre que sea posible y la naturaleza de las pruebas lo permitan, un listado total de la población, preferiblemente en soporte informático para su posterior tratamiento.
- Selección del método de muestreo más adecuado: conforme a las características de la población estudiada y los objetivos de fiscalización que se pretenden alcanzar. En esta etapa deberá definirse, entre otros datos, si se van a realizar estratificaciones y si se van a emplear herramientas informáticas para el análisis.
- Estimación del tamaño de la muestra: una vez concluidas las etapas anteriores, habrá que determinar el tamaño mínimo muestral con el que se pretende alcanzar los objetivos fijados.

3.3.2.2. Extracción de la muestra

Una vez finalizada la etapa de planificación, se seleccionarán y extraerán los datos de la muestra, conforme a los criterios definidos en la fase previa, para posteriormente someterlos a evaluación. Los datos extraídos en esta etapa deberán documentarse adecuadamente, de forma que se facilite la trazabilidad (o seguimiento) de los mismos a través de las correspondientes hojas de trabajo.

3.3.2.3. Proyección de datos

El objetivo final de la etapa de evaluación será determinar, siempre que se hayan seguido técnicas de selección estadísticas, si la muestra seleccionada es representativa de la población fiscalizada. Para ello, una vez seleccionada y analizada la misma, se deberán proyectar los errores muestrales obtenidos al universo poblacional.

3.3.3. Población y estratificación

La población es el conjunto o totalidad de los elementos acerca de los cuales se desea obtener información en el desarrollo de la fiscalización. Debe ser adecuada para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra, además de completa. Una vez que la población se considera adecuada y completa se determinará si sus elementos son muy dispares o no, para cuya determinación se puede acudir a medidas estadísticas tales como la varianza o la desviación típica.

Si la disparidad de los elementos que integran la población es elevada se deberá recurrir a la estratificación de la población, que permitirá aumentar la eficiencia de la muestra a realizar,



TRIBUNAL DE CUENTAS

dividiéndola en subconjuntos según una característica que los identifique, como puede ser el importe o la antigüedad de sus elementos.

El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Los subconjuntos deben quedar perfectamente definidos de manera que cada elemento sólo pueda pertenecer a uno de ellos. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un subconjunto sólo podrán extrapolarse a dicho estrato y, para concluir sobre el conjunto de la población, el equipo fiscalizador deberá tener en cuenta el riesgo y el porcentaje que representa cada subconjunto sobre la población total.

3.3.4. Determinación del tamaño de la muestra

Para determinar el tamaño de la muestra, se debe tener en cuenta las siguientes variables: el nivel de confianza y el nivel de significación, el error tolerable o importancia relativa, el error esperado y el tamaño de la población.

El nivel de confianza es el porcentaje de fiabilidad requerido por el equipo fiscalizador en los estados contables y en los sistemas y procedimientos de control interno de la entidad, actividad o programa a fiscalizar. El nivel de significación es el riesgo de detección determinado a partir de los valores otorgados a los riesgos inherentes y de control. El error tolerable o importancia relativa es el límite de error que puede existir en una población, superado el cual se pueda concluir que las operaciones, actividades, procedimientos, saldos de cuentas y documentos en general objeto de fiscalización son materialmente incorrectos. El error esperado es la estimación que el equipo fiscalizador realiza del error total de la población. Este error se basa, a priori, en su criterio y experiencia y, a posteriori, en los resultados de las pruebas realizadas.

Con carácter general, para calcular el tamaño de la muestra a seleccionar se podrán aplicar los valores de una distribución estadística normal. Como ya se ha señalado anteriormente, si los valores de la población están muy dispersos se estratificará y se obtendrá una muestra por cada subconjunto y si no están muy dispersos, se podrá calcular la muestra en su totalidad.



TRIBUNAL DE CUENTAS

La fórmula a aplicar será la siguiente:³

$$n = \frac{k^2 N p q}{N d^2 - d^2 + k^2 p q}$$

Donde:

n = tamaño de la muestra

k = valores de la función de densidad de la distribución normal N (0,1) correspondientes al nivel de significación elegido

N = tamaño de la población

p = nivel de significación o riesgo de detección

q = 1-p= nivel de confianza

d = error tolerable o importancia relativa

³ En la función normal estándar, el valor de la variable k definido en la fórmula, dependerá del nivel de confianza (1-p) y el nivel de significación (p) elegido. Así por ejemplo:

Nivel Confianza	99%	98%	95,5%	95%	90%	85%	80%	75%	70%
Variable k	2,5758	2,3263	2,0000	1,9600	1,6449	1,4395	1,2816	1,1503	1,0364



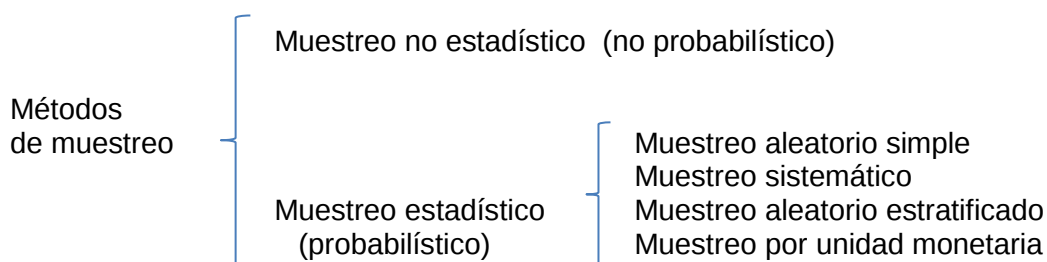
TRIBUNAL DE CUENTAS

El resultado de aplicar la fórmula anterior para un nivel de confianza de un 95% (nivel de significación de un 5%), y un nivel de confianza de un 90% (nivel de significación de un 10%), con un porcentaje de error tolerable de un 10%, 5% y 2% se detalla en el cuadro siguiente, atendiendo a distintos tamaños de población:

Nivel de confianza (q)	95 %			90 %		
Error tolerable (d)	10 %	5 %	2 %	10 %	5 %	2 %
Población (N)	Muestra resultante (elementos)					
50	14	30	45	10	26	43
100	16	42	82	11	34	76
150	16	49	113	12	38	102
200	17	54	139	12	41	124
250	17	57	162	12	43	141
300	17	59	181	12	44	155
400	17	62	213	12	46	178
500	18	64	239	13	47	196
700	18	66	276	13	48	220
800	18	67	291	13	48	229
1.000	18	68	313	13	49	243
1.500	18	70	350	13	50	265
2.000	18	70	372	13	50	277
3.000	18	71	396	13	51	290
5.000	18	72	418	13	51	302
10.000	18	72	436	13	51	311

Como puede observarse, el tamaño de la población es relevante cuando el número de elementos es inferior a una cifra en torno a 3.000. Cuando sea superior a esta cifra, el número de elementos a seleccionar no varía sustancialmente.

3.3.5. Métodos de Muestreo



3.3.5.1. Muestreo no estadístico

Los muestreos no probabilísticos se caracterizan por carecer de aleatoriedad en la selección de los elementos que formarán parte de la muestra, de forma que se desconoce la probabilidad de que un elemento sea o no seleccionado.



TRIBUNAL DE CUENTAS

El tamaño de la muestra se determina por el criterio profesional del equipo fiscalizador, por lo que la proyección de datos se realiza sin el amparo de criterios estadísticos.

La muestra seleccionada se obtiene mediante procedimientos no aleatorios, por lo que los elementos que conforman la misma serán aquéllos que a juicio del citado equipo proporcionan la información más útil conforme a las circunstancias y el entorno fiscalizado.

3.3.5.2. Muestreo estadístico

Las muestras probabilísticas se caracterizan por estar basadas en métodos estadísticos, por lo que todos los elementos que componen una población determinada tendrán una probabilidad conocida de ser seleccionados.

La selección muestral deberá realizarse, en estos casos, a través de la aplicación de reglas matemáticas o estadísticas que permitan evaluar los resultados obtenidos en la muestra y proyectarlos al conjunto poblacional objeto de estudio.

Para garantizar la adecuada selección de la muestra, evaluación de los resultados y proyección de datos a la población, es conveniente el uso de programas informáticos específicos de muestreo para la fiscalización o, en su defecto, el uso de hojas de cálculo.

Las principales ventajas de estos métodos son las siguientes:

- La selección muestral así obtenida es más precisa y fiable.
- Los resultados obtenidos pueden proyectarse a la población objeto de revisión, mediante el empleo de técnicas de inferencia estadística.
- Garantizan un mayor cumplimiento de los estándares internacionales de fiscalización.

3.3.5.3. Muestreo aleatorio simple

En este tipo de muestreo cada uno de los elementos que componen la población a fiscalizar tiene la misma posibilidad de ser escogido, la selección aleatoria puede realizarse acudiendo a las tradicionales tablas de números aleatorios o bien mediante generadores de números aleatorios por ordenador.

Para la obtención de estos números, las aplicaciones informáticas usan la denominada “*semilla aleatoria*” que incluyen en su algoritmo de cálculo.

La utilización de esta “semilla aleatoria”, como puede ser la fecha en la que se aprobó el inicio de la fiscalización, el saldo de la cuenta fiscalizada, etc., nos permitiría recrear la muestra original y también:

- Ampliar la misma en caso de que sea necesario.
- Utilizar la misma “semilla”, es decir, el mismo criterio de selección, para la obtención de muestras en poblaciones homogéneas, como por ejemplo en fiscalizaciones horizontales.



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.3.5.4. Muestreo sistemático

Conocido también como muestreo por intervalos, este método permite obtener una cantidad de elementos de una población determinada, dividiendo la misma en intervalos iguales de selección. Se emplea cuando se desea cubrir toda la población de forma homogénea.

En este tipo de muestreo, la población (N) se divide entre el tamaño de la muestra previamente fijado (n), obteniendo así una constante (denominada h).

$$h = \frac{N}{n}$$

Para eliminar cualquier subjetividad a la hora de escoger el primer elemento de la muestra, hay que elegir un arranque o punto de inicio aleatorio que esté entre el primer elemento de la población y la constante h. Este número permite obtener la primera unidad muestral.

A partir de ese primer elemento se van seleccionando, de forma sistemática, el resto de elementos que componen la muestra, sumando a cada uno de ellos el valor h previamente calculado.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Ejemplo nº 4: Cálculo de muestreo sistemático⁴

En el transcurso de una fiscalización, en el análisis del área de ingresos, se pretende realizar un muestreo de las multas y sanciones impuestas por una entidad determinada.

El número total de expedientes que compone la población a fiscalizar es de 400 elementos. Se desea realizar una selección de elementos utilizando el método de muestreo sistemático, para un nivel de confianza elegido del 95% (nivel de significación 5%) y un porcentaje de error tolerable del 4%.

Conforme a la fórmula reflejada para la distribución normal, seleccionaremos el tamaño mínimo muestral adecuado para estudiar la población de expedientes, con el nivel de confianza, significación y error tolerable definidos inicialmente.

$$n = \frac{k^2 N p q}{N d^2 - d^2 + k^2 p q} = \frac{1,96^2 * 400 * 0,05 * 0,95}{400 * 0,04^2 - 0,04^2 + 1,96^2 * 0,05 * 0,95} = \frac{72,99}{0,8208} \cong 89$$

Obtenemos la constante, que marcará el intervalo de selección, h.

$$h = N/n = 400/89 = 4,49 \cong 4$$

Y el punto de inicio r, que elegiremos de forma aleatoria, entre 1 y h.

$$1 < r < 4 ; r = 3$$

Una vez definidos el tamaño de la muestra, el intervalo muestral y el punto de inicio aleatorio, seleccionamos los datos que compondrán la muestra de 89 elementos (n), a partir de los datos de la población:

Población N		Importe	Selección muestral
1º	Elemento	6.489,95	-
2º	Elemento	5.158,80	-
3º	Elemento	4.223,88	r=3
4º	Elemento	3.971,36	-
...	...	...	...
7º	Elemento	2.101,22	r+h= 3+4
8º	Elemento	839,23	-
...	...	...	...
11º	Elemento	1.455,93	r+2h= 3+8
12º	Elemento	5.002,00	-
...	...	...	...
15º	Elemento	4.218,14	r+3h= 3+12
...	...	...	...

⁴ Modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.3.5.5. Muestreo aleatorio estratificado⁵

La población a fiscalizar se divide en grupos o estratos lo más homogéneos posible, de forma que una vez definidos los diferentes estratos, la selección de elementos que integrarán la muestra se realizará aleatoriamente.

Una vez obtenido o fijado el tamaño de la muestra a realizar sobre la población total pueden emplearse diferentes técnicas para calcular el tamaño de la muestra de cada estrato.

Existen tres técnicas generales de afijación de estratos:

- Afijación simple: consiste en el reparto a partes iguales de la muestra entre los diferentes estratos establecidos.
- Afijación proporcional: consiste en el reparto proporcional de la muestra en base a los datos que sobre la población a estudiar hay en cada estrato.
- Afijación óptima: consiste en el reparto de la muestra entre los diferentes estratos atendiendo a su variabilidad, utilizando como medida de la misma la desviación típica de cada estrato.

⁵ Título del subepígrafe modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Ejemplo nº 5: Cálculo de muestreo aleatorio estratificado⁶

En el transcurso de una fiscalización, se pretende realizar un muestreo de los contratos de servicio formalizados por una entidad. Como paso previo a la selección de elementos que compondrán la muestra (n), se analiza un fichero electrónico proporcionado por el jefe de contratación de la entidad fiscalizada, en el que nos facilitan los expedientes de contratación de servicios realizados:

Número total de expedientes: 700 elementos

Suma total de expedientes: 27.626.165 euros

El equipo fiscalizador, para seleccionar el tamaño de la muestra, estima oportuno trabajar con un nivel de confianza del 95% y un error tolerable del 3,5%.

Se pretende obtener el tamaño de la muestra y proponer sub-muestras para cada estrato en base a las diferentes técnicas de afijación de estratos.

Tamaño muestral elegido para un nivel de confianza del 95% (nivel de significación del 5%) y un error tolerable de un 3,5%:

$$n = \frac{k^2 N p q}{N d^2 - d^2 + k^2 p q} = \frac{1,96^2 * 700 * 0,05 * 0,95}{700 * 0,035^2 - 0,035^2 + 1,96^2 * 0,05 * 0,95} \cong 123$$

⁶ Título del ejemplo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Tras estudiar la población se decide realizar tres estratos, diferenciando los mismos según el importe y procedimiento de contratación elegidos y obtenemos los estadísticos de los estratos:

Estrato * (e _i)	Límite Inferior	Límite Superior	Nº Elementos (N _i)	Importe Total (Imp _i)	Desviación Típica ** (σ _i)
1	0	18.000	365	4.560.726	3.716
2	18.000	100.000	265	12.585.852	21.639
3	100.000	> 100.000	70	10.479.613	43.496
Totales	----	----	700	27.626.191	----

* El estrato número 1 incluirá los expedientes adjudicados mediante contrato menor, el número 2 incluirá los expedientes adjudicados mediante procedimiento negociado y el número 3 incluirá los expedientes adjudicados mediante procedimientos abiertos y restringidos.

** La desviación típica es una medida del grado de dispersión de los datos respecto a su valor promedio, por tanto, proporciona información de lo cercanos o alejados (+/- dispersos) que están los datos respecto a la media aritmética.

Afijación simple: Se reparte la muestra de 123 elementos de forma homogénea entre todos los estratos:

$$n_i = \frac{n}{\text{num. estratos}} = \frac{123}{3} = 41$$

Afijación proporcional: Método uno: Se reparte la muestra de 123 elementos según el peso poblacional de cada estrato. Para ello, aplicaremos la siguiente fórmula para determinar la sub-muestra que compondrá cada estrato:

$$n_i = \frac{N_i}{N} \times n$$

Obteniendo:

$$n_1 = \frac{N_1}{N} \times n \rightarrow n_1 = \frac{365}{700} \times 123 = 64,13 \cong 64$$

$$n_2 = \frac{N_2}{N} \times n \rightarrow n_2 = \frac{265}{700} \times 123 = 46,56 \cong 47$$

$$n_3 = \frac{N_3}{N} \times n \rightarrow n_3 = \frac{70}{700} \times 123 = 12,3 \cong 12$$



TRIBUNAL DE CUENTAS

Método dos: Una segunda opción es repartir la muestra total de 123 elementos establecida, en proporción a la suma del importe total de expedientes, que compone cada estrato.

En este caso:

$$n_i = \frac{\text{Imp}_i}{\text{Total}} \times n$$

Obteniendo:

$$n_1 = \frac{\text{Imp}_1}{\text{Total}} \times n \rightarrow n_1 = \frac{4.560.726}{27.626.165} \times 123 = 20,30 \cong 20$$

$$n_2 = \frac{\text{Imp}_2}{\text{Total}} \times n \rightarrow n_2 = \frac{12.585.830}{27.626.165} \times 123 = 56,03 \cong 56$$

$$n_3 = \frac{\text{Imp}_3}{\text{Total}} \times n \rightarrow n_3 = \frac{10.4796.08}{27.626.165} \times 123 = 46,65 \cong 47$$

Afijación óptima: Se reparte la muestra de 123 elementos seleccionados según la variabilidad de los datos que componen cada estrato, tomando como referencia de la variabilidad de los mismos la desviación típica de cada estrato.

Aplicaremos la siguiente fórmula:

$$n_i = \frac{N_i \times \sigma_i \times n}{(e_1 \times \sigma_1) + (e_2 \times \sigma_2) + (e_3 \times \sigma_3)}$$

Obtendremos las siguientes sub-muestras para cada estrato:

$$n_1 = \frac{365 \times 3.716 \times 123}{(365 \times 3.716) + (265 \times 21.639) + (70 \times 43.496)} = 16,46 \cong 16$$

$$n_2 = \frac{265 \times 21.639 \times 123}{(365 \times 3.716) + (265 \times 21.639) + (70 \times 43.496)} = 69,58 \cong 70$$

$$n_3 = \frac{70 \times 43.496 \times 123}{(365 \times 3.716) + (265 \times 21.639) + (70 \times 43.496)} = 36,94 \cong 37$$



TRIBUNAL DE CUENTAS

Finalmente habremos obtenido las siguientes sub-muestras:

Estrato (e _i)	Límite Inferior	Límite Superior	Af. Simple	Af. Proporc.1	Af. Proporc.2	Af. Óptima
1	0	18.000	41	64	20	16
2	18.000	100.000	41	47	56	70
3	100.000	> 100.000	41	12	47	37
Totales	----	----	123	123	123	123

3.3.5.6. Muestreo por unidad monetaria

Es una técnica de muestreo estadístico diseñada para detectar errores monetarios y se puede definir como un caso especial de muestreo sistemático, ya que la probabilidad de que un elemento de la población sea incluido en la muestra será directamente proporcional al importe de cada una de las operaciones que conforman la población.

La selección de datos que conforman la muestra por unidad monetaria se realiza previa obtención de una constante a la que se denominará “*intervalo muestral*” (Im) y que se define como el cociente entre el valor económico total de la población a fiscalizar y el tamaño muestral calculado para la realización de las pruebas sustantivas.

$$Im = \frac{\Sigma \text{valor económico (población)}}{\text{tamaño muestra (n)}}$$

Una vez calculado el “*intervalo muestral*”, se selecciona aleatoriamente un valor comprendido entre el primer elemento y dicho *intervalo*, denominado *punto de inicio aleatorio* (Pia).

La selección de elementos de la muestra se realizará atendiendo a los valores acumulados de la población a fiscalizar, de forma que el primer elemento a seleccionar será aquél que conforma un total acumulado de importe igual o superior al importe del punto de inicio aleatorio, el segundo elemento a seleccionar será aquél que conforma un total acumulado de importe igual o superior al determinado por la suma del punto de inicio aleatorio más el intervalo muestral ($Pia + Im$), el tercer elemento a seleccionar será aquél que conforma un total acumulado de importe igual o superior al determinado por la suma del punto de inicio aleatorio más dos veces el intervalo muestral ($Pia + 2 \times Im$), y así sucesivamente.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Ejemplo nº 6: Muestreo por unidad monetaria

En la fiscalización se pretende analizar la justificación presentada por los beneficiarios de subvenciones concedidas con motivo del “Plan de ayudas al desarrollo e innovación tecnológicas a pequeñas y medianas empresas”. El objetivo consistirá pues en evaluar la realidad de los justificantes de gasto presentados por las diferentes PYMES. Los datos generales obtenidos sobre estas ayudas son los siguientes:

- Importe total ayudas a PYMES = 300.000.000 euros.
- Subvenciones concedidas (número expedientes) = 1.520 elementos.
- Importe total ayudas justificadas = 247.491.206 euros.

Se estima oportuno realizar un muestreo por unidad monetaria y para facilitar el análisis de la selección muestral, cálculo, evaluación y extrapolación de errores, los datos del tamaño de la muestra y contaminaciones se han obtenido con ayuda de software o herramientas informáticas especializadas en muestreo.

Hipótesis de trabajo	Nivel de confianza	95%	90%
	Error tolerable	5%	5%
	Error esperado	2%	2%
Resultados *	Tamaño Muestra	157	111
	Suma Contaminaciones	3,14	2,22

* En el ejemplo propuesto, el tamaño de la muestra y la selección de elementos muestrales se obtienen de forma automática con la ayuda de aplicaciones informáticas disponibles en el Tribunal de Cuentas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

En base a los datos anteriores, y conforme a los recursos disponibles, se ha resuelto trabajar con un nivel de confianza del 90% y un tamaño muestral de 111 elementos.

Selección elementos muestrales

Para seleccionar los elementos que compondrán la muestra, lo primero que hallamos es el Intervalo muestral de la misma:

$$Im = \frac{\text{Importe Total de la Población}}{\text{Tamaño muestra (n)}} = \frac{247.491.206}{111} = 2.229.650$$

Determinaremos ahora un punto inicio aleatorio (Pia) ** como un número definido entre una unidad monetaria y el intervalo muestral obtenido:

$$1 < Pia < 2.229.650 ; Pia = 1.800.000$$

** La elección de un punto de inicio aleatorio diferente al propuesto en el ejemplo conllevará la selección de otros elementos muestrales.

La selección de la muestra de elementos de la población vendrá determinada por el intervalo muestral y el punto de inicio aleatorio anteriormente calculado.

En concreto, conforme a los datos establecidos, la muestra recaerá sobre los elementos 7º, 16º, 24º, 33º, 42º, etc. tal y como se refleja en la tabla siguiente:

Población (N)	Importe elemento	Importe acumulado	Selección muestral (MUM)
1º elemento	269.130	269.130	
2º elemento	269.030	538.160	
3º elemento	267.410	805.570	
4º elemento	266.382	1.071.952	
5º elemento	266.200	1.338.152	
6º elemento	266.200	1.604.352	
7º elemento	266.200	1.870.552	Pia = 1.800.000
8º elemento	266.200	2.136.752	
....			
15º elemento	261.602	3.982.499	
16º elemento	261.360	4.243.859	Pia + Im= 1.800.000 + 2.229.650
....			
23º elemento	263.780	6.067.610	
24º elemento	262.812	6.330.422	Pia + 2 x Im= 1.800.000 + 2 x 2.229.650
....			
....			
32º elemento	255.310	8.382.956	
33º elemento	255.310	8.638.266	Pia + 3 x Im= 1.800.000 + 3 x 2.229.650
34º elemento	254.342	8.892.608	
....			



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.3.5.7 Ventajas y desventajas de los métodos de muestreo

Para estudiar el comportamiento de una población, no es necesario analizar todos los elementos que componen la misma, la aplicación de técnicas de muestreo permite obtener resultados razonablemente precisos y eficientes sobre la población objeto de estudio, con el consiguiente ahorro de recursos y tiempo.

La decisión sobre aplicar unas técnicas u otras dependerá de varios aspectos: objetivo y grado de exactitud perseguido, recursos disponibles, grado de heterogeneidad de la población, etc. En el siguiente cuadro se exponen de forma sucinta las principales ventajas y desventajas de los métodos de muestreo explicados anteriormente.

MÉTODO	VENTAJAS	DESVENTAJAS
Muestreo no estadístico	Depende del juicio del auditor/a por lo que el cálculo es inmediato.	Al eliminar el azar se produce arbitrariedad en la selección de elementos. No puede garantizarse la representatividad de la muestra objeto de estudio.
Muestreo aleatorio simple	Sencillo y fácil de calcular. Procedimiento eficiente si la población no es grande.	Muestras muy pequeñas pueden no representar adecuadamente la población. No existen garantías de que se distribuya la muestra de forma uniforme por lo que pueden quedar intervalos amplios de la población sin seleccionar.
Muestreo sistemático⁷	Sencillo y fácil de calcular. Asegura una cobertura, de forma uniforme, de toda la población objeto de análisis por lo que este método puede ser más representativo que el muestreo aleatorio simple.	Si existe un patrón en la población, hay que asegurarse que el intervalo constante elegido no recoja el patrón de rasgos presente en la misma, ya que en ese caso la aleatoriedad de la muestra se ve comprometida.
Muestreo aleatorio estratificado	Al realizar estratos, se representa la población de forma más eficiente. Pueden aplicarse diferentes métodos de muestreo para cada estrato.	Pueden existir poblaciones no susceptibles de ser clasificadas en estratos. Requiere estudiar previamente la posible distribución de la población.
Muestreo por unidad monetaria	Especialmente indicado para la auditoría de cuentas y la realización de pruebas sustantivas. Método óptimo cuando se trata de auditar poblaciones contables grandes.	Requiere la utilización de hojas de cálculo o aplicaciones informáticas para extrapolar los errores obtenidos en la muestra a la población objeto de estudio.

⁷ Texto modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

3.3.6. Proyección de datos

Una vez seleccionada la muestra, el equipo fiscalizador debe analizar los elementos seleccionados y evaluar los mismos para determinar si estos confirman la evaluación preliminar realizada sobre la población objeto de estudio o si, por el contrario, resulta necesario revisar y, en su caso, modificar las características inicialmente consideradas. Se trata, en definitiva, de determinar si el muestreo realizado ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la población analizada.

El equipo fiscalizador conforme a los parámetros definidos en la fase de planificación, deberá evaluar y proyectar los errores detectados en la muestra al universo poblacional, pudiéndose darse los siguientes escenarios:

- Que no se exceda el error tolerable y el error esperado previamente definidos. En este caso se podrá concluir que el comportamiento de la población está dentro de los márgenes de error definidos y que se cumplen los criterios inicialmente considerados.
- Que se excedan los límites de error definidos en el plan. En este caso se deberá revisar la evaluación inicialmente considerada, ya que afecta a la conclusión definida en los objetivos de la prueba realizada. El equipo fiscalizador podrá indistinta o conjuntamente:
 - Modificar las pruebas sustantivas inicialmente planificadas y ampliar la muestra obtenida, realizando una extracción y evaluación de datos complementaria.
 - Considerar el efecto de los errores detectados en el informe de fiscalización.
- Que los errores detectados estén muy próximos a los errores definidos en el plan muestral. En este caso existe el riesgo de que una muestra diferente pudiera dar lugar a otra estimación de error que superase el error tolerable o importancia relativa previamente definida, por lo que el equipo fiscalizador deberá evaluar ese riesgo y considerar la posibilidad de realizar pruebas complementarias.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Ejemplo nº 7: Evaluación de elementos⁸

Una vez seleccionada la muestra, el equipo fiscalizador deberá comparar el valor justificativo declarado en las ayudas concedidas, con los justificantes reales. Las diferencias entre ambos valores determinarán las contaminaciones localizadas en la muestra.

Supongamos que las diferencias encontradas son las que se reflejan en el siguiente cuadro:

Elemento	Concepto	Valor justificado según Pyme	Valor justificado según TCu
7	Plan ayudas Pymes	266.200	266.000
105	Plan ayudas Pymes	242.000	240.000
161	Plan ayudas Pymes	233.865	233.000
200	Plan ayudas Pymes	225.786	220.000
230	Plan ayudas Pymes	221.430	220.000
356	Plan ayudas Pymes	203.320	199.000
506	Plan ayudas Pymes	181.500	180.500
746	Plan ayudas Pymes	152.500	150.000
1063	Plan ayudas Pymes	128.260	127.000
1470	Plan ayudas Pymes	101.640	100.000

Conforme a las diferencias de valor reflejadas en el cuadro anterior y con la ayuda de las herramientas informáticas disponibles para el equipo fiscalizador se pueden obtener las siguientes conclusiones:

Concepto	Errores sobrevaloración	Errores infravaloración
Tamaño de la muestra	111	111
Errores observados	10	0
Suma contaminaciones	0,1139	0
Error estimado	253.957	0
Límite error superior	5.335.107	5.081.149

Como puede observarse, las contaminaciones obtenidas en la muestra (0,1139) no superan la suma de contaminaciones tolerables definidas para la muestra de 111 elementos (2,22), por otra parte, los límites de error superior e inferior calculados por la aplicación son inferiores al error tolerable definido en la muestra 5% (índice de materialidad).

Todo ello permite concluir con el 90% de confianza, utilizado en la hipótesis de partida, que el total de excesos en la población no superará el límite de error superior por sobrevaloración de 5.335.107 y el total de defectos en la población no superará el límite de error superior por infravaloración de 5.081.149 siendo el error más probable por excesos en la población igual a 253.957 y el error más probable por defectos de 0.

⁸ Ejemplo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

El cálculo de errores se ha obtenido de la siguiente forma*:

En la muestra resultante, calcularemos para las 10 subvenciones con excesos de justificación, el error individual detectado en cada elemento de la siguiente manera: diferencia entre el valor justificado (valor en libros) y el valor auditado (valor real). Para hallar el porcentaje (%) de error, dividiremos la diferencia obtenida entre el valor justificado (valor en libros). Conforme lo anterior, obtendremos los siguientes porcentajes de error:

Id Ayuda	Concepto	Valor justificado según Pyme	Valor justificado según TCu	Error detectado	% error (dif. / valor Justifi.)
7	Plan ayudas Pymes	266.200	266.000	200	0,0008
105	Plan ayudas Pymes	242.000	240.000	2.000	0,0083
161	Plan ayudas Pymes	233.865	233.000	865	0,0037
200	Plan ayudas Pymes	225.786	220.000	5.786	0,0256
230	Plan ayudas Pymes	221.430	220.000	1.430	0,0065
356	Plan ayudas Pymes	203.320	199.000	4.320	0,0212
506	Plan ayudas Pymes	181.500	180.500	1.000	0,0055
746	Plan ayudas Pymes	152.500	150.000	2.500	0,0164
1063	Plan ayudas Pymes	128.260	127.000	1.260	0,0098
1470	Plan ayudas Pymes	101.640	100.000	1.640	0,0161
Total errores muestra (suma de contaminaciones)					0,11390

El error estimado o más probable en la población auditada resultante de la fiscalización de la muestra seleccionada se calculará de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Error más probable} = \text{Total Contaminaciones} \times \text{Intervalo Muestral}$$

$$\text{Error más probable} = 0,1139 \times 2.229.650 = 253.957$$

El cálculo del límite superior e inferior de los errores detectados se determina por la suma del error estimado o más probable y la provisión por el riesgo de muestreo, referida esta última a la posibilidad de que una muestra debidamente extraída no sea representativa del universo.

La determinación del valor de la provisión por riesgo de muestreo es relativamente compleja, por lo que se aconseja acudir a las herramientas de muestreo disponibles.

* Por simplicidad, en el ejemplo propuesto, los errores detectados corresponden únicamente a errores de sobrevaloración (excesos) y a elementos que individualmente no superan el valor (importe) definido como intervalo muestral. Para estos casos, el cálculo del error más probable en la población se obtiene multiplicando la suma de los errores por el intervalo muestral establecido en la fase de planificación.



TRIBUNAL DE CUENTAS

En nuestro ejemplo y con el uso de las herramientas informáticas disponibles, hemos obtenido los siguientes límites de error:

Límite error superior por sobrevaloraciones (excesos) = 5.335.106,52

Límite error superior por infravaloraciones (defectos) = 5.081.149,38

Una vez obtenidos los límites de error de la población, podremos concluir, con el 90% de confianza utilizado en la hipótesis de partida, que el verdadero valor en libros de la población fiscalizada se encuentra al menos entre los siguientes límites:

$$247.491.206 - 5.335.106,52 < \text{valor población} < 247.491.206 + 5.081.149,38$$

$$242.156.099,48 < \text{valor población} < 252.572.355,38$$

3.4. LOS PAPELES DE TRABAJO

3.4.1. Concepto

Los papeles de trabajo, bien sean en papel o en soporte electrónico, comprenden, la totalidad de los documentos elaborados y recibidos en el desarrollo de la fiscalización destinados a dar cumplimiento al programa de trabajo y acreditar su realización.

Constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la fiscalización, teniendo por objeto que el equipo fiscalizador disponga de un registro suficiente y adecuado, que le permita obtener un fundamento de juicio razonable en el que apoyar sus resultados, conclusiones y recomendaciones, siendo el nexo de unión entre el trabajo de campo y el informe de fiscalización.

La forma y contenido de los papeles de trabajo variará en función de las circunstancias y características de la fiscalización, sin perjuicio de la utilización, cuando sea posible, de modelos normalizados que faciliten su preparación, supervisión y control de calidad. En los anexos 2, 5, 6, 7 y 8, se presentan a modo de ejemplo, diferentes tipos de papeles de trabajo.

3.4.2. Características

Los papeles de trabajo elaborados deben reunir, entre otras, las siguientes características:

- Oportunidad: realizarse en los tiempos establecidos según la organización de la fiscalización y ser acordes con los objetivos de cada área de la fiscalización.
- Integridad: contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la fiscalización, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan durante la fiscalización, las conclusiones alcanzadas al respecto, y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones.
- Concisión: resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Claridad y detalle: elaboración de forma que sea posible su comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en dicha elaboración, deba consultarlos o utilizarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.
- Relevancia: incluir aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar, no extendiéndose a cuestiones que no estén relacionadas con el mismo.

3.4.3. Contenido

El contenido de los papeles de trabajo vendrá determinado por las circunstancias y características de la fiscalización. En ellos el equipo fiscalizador dejará constancia, al menos, de los siguientes aspectos:

- Encabezamiento: incluirá el ejercicio económico, la identificación de la fiscalización, el área, la referencia, el objetivo del papel de trabajo, la identificación de las personas que lo han elaborado y supervisado y las fechas de realización.
- Fuente: documentos que sirven de base y en su caso, procedimiento de obtención.
- Objetivos y pruebas: referencia cruzada a las pruebas del programa de trabajo llevadas a cabo para la consecución de los objetivos perseguidos.
- Alcance del trabajo: indica el tamaño de las muestras y la forma de obtención.
- Referencias: además de que cada papel de trabajo tenga su propia referencia, deberá incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con objeto de facilitar su revisión.
- Resultados del trabajo: verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.
- Conclusiones: valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos recogidos en el programa de trabajo.

3.4.4. Sistema de referencias

Para facilitar la administración y revisión de los papeles de trabajo, la documentación se preparará y ordenará de manera lógica, mediante un sistema de índices de referencia y de referencias cruzadas que se adecue a las necesidades de cada fiscalización.

El sistema de referencia debe reunir, al menos, las siguientes tres características, siendo, por tanto:

- Completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Sencillo, evitando las referencias demasiado complejas.
- Capaz de permitir la diferenciación de los papeles de trabajo recibidos de los elaborados.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar los distintos documentos que integran los archivos de la fiscalización, de forma que permita conseguir un triple objetivo:

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de fiscalizaciones. Con carácter general, el programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.
- Identificar ágilmente su ubicación, basándose en una combinación de números y letras (código alfanumérico). El orden asignado a cada prueba contenida en el programa de trabajo determinará la referencia de los papeles de trabajo y, en consecuencia, su orden de archivo, facilitando la labor de registro y localización.
- Relacionar la información contenida en un papel de trabajo con la incluida en otro, permitiendo comprobaciones internas mediante la utilización de referencias cruzadas.

3.4.5. Organización

El equipo de fiscalización formará el archivo comprensivo de la totalidad de los documentos relacionados con la misma, incluyendo los documentos relacionados con la tramitación del informe. Según lo previsto en la NTTCu 49 este archivo tendrá una parte administrativa y otra técnica.

El equipo de fiscalización puede organizar los papeles de trabajo de cada fiscalización en la forma que crea más conveniente, pero en todo caso han de cumplir unos criterios cuya aplicación es imprescindible para facilitar el acceso rápido a la información contenida en los mismos. Estos criterios son:

- Identificar todos los papeles de trabajo, tanto los elaborados como la documentación recibida, mediante la oportuna referencia.
- Agrupar los papeles por áreas.
- Separar los papeles de trabajo en dos grupos: los papeles del archivo administrativo y los del archivo técnico, y dentro de estos últimos, los relativos al archivo permanente y los del archivo corriente.

El archivo técnico permanente contendrá todos los documentos que puedan ser de utilidad para la planificación y ejecución de fiscalizaciones futuras del mismo ámbito subjetivo u objetivo. Su contenido deberá actualizarse en cada nueva fiscalización y podrá contener la documentación referida, a título ilustrativo, en la NTTCu 52.

El archivo técnico corriente, recogerá los documentos que se refieren al período objeto de la fiscalización, clasificados según las áreas o secciones en que se haya dividido el trabajo.

La dirección de las actuaciones fiscalizadoras adoptará las medidas necesarias para la custodia de los documentos durante el desarrollo de tales actuaciones. En especial, cuando el trabajo se realice en las oficinas de la entidad fiscalizada, el jefe del equipo establecerá las medidas oportunas para proteger la documentación en los períodos de tiempo en que no esté controlada por alguno de sus miembros.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Una vez finalizada la tramitación parlamentaria del informe de fiscalización aprobado por el Pleno, los archivos de la fiscalización se remitirán, en su caso, para su custodia definitiva al archivo general del Tribunal de Cuentas, el cual asegurará, mediante los procedimientos oportunos, su integridad, conservación y consulta futura.

Cada instancia encargada, sucesivamente, de la custodia de la documentación de la fiscalización (el equipo fiscalizador, el Departamento ponente y el archivo general del Tribunal de Cuentas) adoptará las medidas adecuadas para impedir el acceso a dicha documentación de personas no autorizadas.

3.5. UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE TERCEROS

El equipo fiscalizador podrá utilizar los resultados del trabajo de otro auditor externo, de los auditores internos de la entidad, o de expertos independientes que estén relacionados con los objetivos de la fiscalización, tanto en la fase de planificación como en la de ejecución de la fiscalización.

En la fase de planificación, los resultados de los informes preparados por terceros pueden aportar información que advierta sobre debilidades de control interno o ayude en la identificación de áreas de riesgo.

En la fase de ejecución, el trabajo realizado por terceros puede utilizarse:

- Como soporte de una evidencia, su empleo como apoyo para lograr los objetivos de la fiscalización supondrá la reducción del volumen de trabajo a desempeñar por el personal fiscalizador.
- Como confirmación de resultados, bien contribuyendo a ratificar las constataciones o conclusiones del equipo fiscalizador, o bien poniéndolas en duda. En este último caso, el equipo fiscalizador verificará la discrepancia, valorará la evidencia obtenida, reconsiderará el carácter razonable de su análisis e interpretación de dicha evidencia y documentará con claridad las discrepancias subsistentes.

Para su utilización, el equipo fiscalizador deberá valorar, con carácter general:

- La relevancia y adecuación que las actuaciones del trabajo e informe empleado tiene en relación a los objetivos de la fiscalización.
- La objetividad, independencia, competencia y diligencia profesional del tercero. Se presumirá la competencia cuando, cuente con la debida habilitación profesional.
- El efecto que la utilización del trabajo tendrá sobre la extensión material o temporal de los procedimientos de fiscalización programados.

Su utilización se hará constar en el informe. En este caso, el equipo fiscalizador valorará citarlo en su parte introductoria o en la parte de los resultados y, en su caso, en las conclusiones.



TRIBUNAL DE CUENTAS

En el informe podrá reflejarse el trabajo realizado por terceros, principalmente de la siguiente manera:

- Si el equipo fiscalizador ha obtenido, por los medios que considere oportunos, evidencia suficiente que corrobore los resultados de ese trabajo, procederá a tratarlos como si fueran propios.
- Si el equipo fiscalizador no ha podido practicar pruebas tendentes a obtener la evidencia anterior, pero considera que el trabajo del tercero responde a los estándares necesarios de independencia y realización conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, según lo señalado en este apartado, podrá proceder a su reflejo, indicando la denominación o carácter del tercero que ha llegado a tales conclusiones y, en caso de considerarlo necesario, entorno en el que se ha desarrollado el mismo.

Para la utilización del trabajo de otro auditor externo o de los auditores internos de la entidad, además de lo establecido en las valoraciones generales expuestas en este subapartado, se deberá:

- En el caso de auditores internos, al ser parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad, evaluar su nivel de autonomía y objetividad mediante:
 - La comprobación del status de la función de auditoría interna en el organigrama de la entidad (la situación ideal es la de dependencia del nivel más elevado del órgano de dirección).
 - Si la auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad y si los auditores internos pueden tener contacto directo con los mismos.
 - Si los auditores internos están libres de conflicto de responsabilidades.
 - Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por los responsables del gobierno de la entidad.
 - Si existen normas o manuales de funcionamiento reguladores de esta función y sus efectos.
 - Si la dirección actúa, y en qué medida lo hace, basándose en las observaciones y recomendaciones contenidas en los informes de la auditoría interna.
 - Si los auditores internos tienen libertad para comunicarse abiertamente con los auditores externos.
- En el caso de los/las auditores/as de cuentas, la independencia viene dada por el régimen legal establecido al efecto y los requisitos en él fijados.
- Verificar que se incluyen las menciones a la realización del trabajo según las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Confirmar, al emplear las salvedades contenidas en los trabajos, que estas sean significativas, y no hayan sido solventadas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Si para obtener una evidencia fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el equipo fiscalizador valorará la utilización de trabajos de expertos independientes, pudiendo en su caso, emplear un trabajo ya elaborado o solicitar la propuesta de contratación de personal experto. En este último caso, además de lo establecido en las valoraciones generales anteriores, se deberá:

- Contemplar esta previsión en las directrices técnicas.
- Observar para su contratación las previsiones establecidas en los artículos 7.4 de la LOTCu y 27.4 de la LFTCu, requiriéndose el establecimiento de medidas para comprobar el cumplimiento de los principios y normas de conducta contenidos en el apartado 3.1 de las NTTCu.
- Obtener una manifestación escrita del personal experto, en la que exprese que está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, que goza de la independencia necesaria respecto de la empresa o entidad fiscalizada, y que en la emisión del informe se cumple la normativa que, en su caso, le sea de aplicación. A tales efectos, se entenderá que no existe la debida independencia cuando:
 - Ostente cargos en el órgano de dirección o de administración, o sea empleado/a de la entidad fiscalizada.
 - Exista una vinculación financiera o patrimonial con la entidad fiscalizada.
 - Existan vínculos de consanguinidad o afinidad hasta segundo grado, con los órganos de dirección o administración de la entidad fiscalizada.
- Establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para realizar el encargo. Los términos del encargo deberán documentarse adecuadamente, considerando entre otros, los objetivos y alcance del trabajo, la confidencialidad de la información, la forma y contenido del informe.
- Comunicar por escrito a la entidad fiscalizada la identidad de la persona experta, así como los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional, solicitando acceso a la información, registros y documentación necesaria en el marco de la extensión del encargo.

4. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

4.1. ASPECTOS GENERALES

Los resultados de las fiscalizaciones que realiza el Tribunal de Cuentas se recogen en informes, memorias, mociones y notas, de acuerdo con los principios recogidos en la NTTCu 68.

El proceso de la fiscalización incluye la elaboración de un informe para comunicar sus resultados a los gestores responsables, a las Cortes Generales y al público en general.



TRIBUNAL DE CUENTAS

El informe debe ser comprensible, conciso, completo y equilibrado y debe exponer de manera clara y objetiva las principales constataciones y conclusiones sobre los objetivos de la fiscalización, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y el modo en que se efectuó y ofreciendo recomendaciones prácticas.

El contenido mínimo de los informes de fiscalización que realiza el Tribunal de Cuentas se recoge en las NTTCu 72 a 87 y su estructura y presentación en las NTTCu 70 y 71 y en los correspondientes Manuales desarrollados al efecto.

El informe de una fiscalización financiera debe proporcionar una opinión técnica sobre si los estados financieros de la entidad fiscalizada tomados en su conjunto (salvo que las Directrices Técnicas contemplaran un ámbito más reducido o delimitado) representan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad y de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que les sean de aplicación.

El informe de una fiscalización de regularidad debe proporcionar, además de la opinión técnica sobre los estados financieros, el grado de cumplimiento de las disposiciones normativas que rigen su actividad en aquello en que guarden relación con los objetivos fijados.

4.2. OPINIÓN EN LAS FISCALIZACIONES FINANCIERAS

El equipo fiscalizador debe formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones deducidas de la evidencia de fiscalización obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información económico-financiera aplicable y no contienen incorrecciones materiales. La opinión debe redactarse en un formato normalizado.

En caso de que el objeto de la fiscalización consista en el análisis parcial de uno o varios saldos integrantes de los estados financieros, la opinión emitida se circunscribirá a dicho ámbito objetivo.

Si la fiscalización recae sobre una entidad compuesta, a su vez, por un conjunto de instituciones que disponen de estados financieros propios, las directrices técnicas determinarán si el objetivo del trabajo se dirige a la emisión de una opinión sobre las mismas, en el sentido antes señalado, o bien si dicho objetivo se dirige a otro tipo de constataciones.

El informe de fiscalización financiera debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

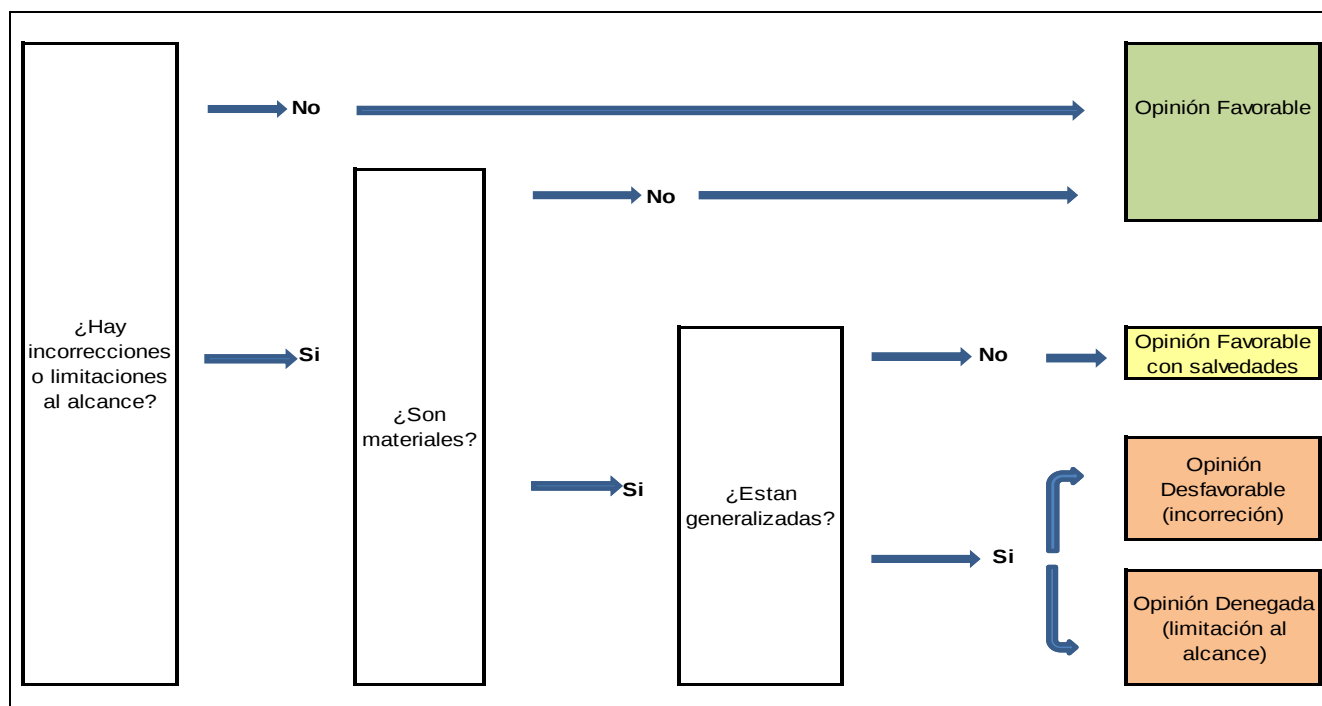
1. Favorable o no modificada.
2. Modificada:
 - 2.1. Favorable con salvedades.
 - 2.2. Desfavorable.
 - 2.3. Denegada.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Las circunstancias con posible efecto en la opinión son las limitaciones al alcance y los errores o incumplimientos de principios y criterios contables y presupuestarios. El efecto producido por dichas limitaciones o incumplimientos variará en función de si se consideran materiales y generalizados:

- Son materiales (es decir, relevantes), si superan el umbral de materialidad, tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, en los términos expuestos en el subapartado 2.3 de este Manual.
- Se entienden generalizados cuando las limitaciones o los incumplimientos no se ciñen o afectan a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros o, en caso de hacerlo, representan o pudieran representar una parte sustancial de los estados financieros. También pueden tener tal consideración en el caso de que el efecto de las mismas fuera de tal magnitud que impidiera la adecuada comprensión de los estados financieros. En cualquier caso, la concreción de los términos “limitado” y “parte sustancial” dependerá, en último término, del criterio profesional del equipo fiscalizador.



4.2.1. Opinión Favorable o no modificada

El equipo fiscalizador emitirá una opinión favorable sobre la fiabilidad de los estados financieros cuando concluya que han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión favorable se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están exentos de incorrección material y el equipo fiscalizador ha realizado su trabajo sin limitaciones.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Formato de opinión favorable sin salvedades:

“En opinión del Tribunal, los estados financieros/las cuentas anuales de (la entidad fiscalizada) presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de (la entidad fiscalizada) a (fecha), así como los resultados de sus operaciones y flujos de tesorería correspondientes al ejercicio anual terminado a dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

4.2.2. Opinión Favorable con salvedades

La opinión con salvedades supone la existencia de circunstancias significativas (materiales) en el cumplimiento de los principios, normas y criterios aplicables, en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, sin llegar a justificar una opinión desfavorable o denegada.

Las circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes:

- Que existan limitaciones al alcance de la fiscalización que imposibiliten obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la que sustentar la opinión en determinados aspectos, pero no sean generalizadas.
- Que existan errores o incumplimientos de los principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, de carácter material pero no generalizado.
- Que exista incertidumbre con respecto al contenido de las cuentas y los hechos con ellas relacionados.

Estas circunstancias deberán ser verificables, y recogerse explícitamente en el informe, describiendo de forma clara la naturaleza y las razones de la salvedad y su efecto sobre los estados financieros, cuando sea cuantificable.

En cualquier caso, la opinión deberá mencionar la existencia de estas salvedades. Para ello, al formato de opinión favorable del epígrafe 4.2.1 anterior se añadirá la expresión *“excepto por”*.

Formato de opinión favorable con salvedades⁹:

“En opinión del Tribunal, excepto por los efectos del (de los) hecho(s) descritos en el (los) párrafo (s) o apartado (s) de este informe..., los estados financieros/las cuentas anuales de (la entidad fiscalizada) presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de (la entidad fiscalizada) a (fecha), así como los resultados de sus operaciones y flujos de tesorería correspondientes al ejercicio anual terminado a dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

⁹ Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

4.2.3. Opinión Desfavorable

El equipo fiscalizador emitirá una opinión desfavorable cuando los estados financieros tomados en su conjunto no expresen la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo o el estado de liquidación del presupuesto de conformidad con el marco normativo de información financiera y la normativa presupuestaria que resulten de aplicación.

En la opinión desfavorable los incumplimientos de principios y criterios contables o presupuestarios, así como los defectos de presentación o desglose de información, deben afectar muy significativamente a los estados financieros, de tal modo que las incidencias detectadas:

- Afecten de forma generalizada a los estados financieros, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.
- En el caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de los estados financieros, represente o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de las mismas.
- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa de los estados financieros o de incumplimientos de las reglas o normas presupuestarias, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

Cuando se emita opinión desfavorable, las excepciones o discrepancias deberán ser claramente explicadas en el informe, debidamente justificadas y cuantificando en lo posible su incidencia.

La opinión reflejará claramente su carácter negativo.

Formato de opinión desfavorable¹⁰:

“En opinión del Tribunal, debido a la importancia del (de los) hecho (s) descritos en el (los) párrafo (s) o apartado (s) de este informe..., los estados financieros/las cuentas anuales de (la entidad fiscalizada) no presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de (la entidad fiscalizada) a (fecha), así como los resultados de sus operaciones y flujos de tesorería correspondientes al ejercicio anual terminado a dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

¹⁰ Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

4.2.4. Opinión Denegada

Solo cuando no sea posible emitir un pronunciamiento global por no haber podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, el informe deberá señalar claramente este hecho, poniendo de manifiesto las razones que lo justifican.

La denegación de opinión puede originarse por la existencia de:

- Limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas.
- Incertidumbres cuyo efecto conjunto puede ser muy significativo.

Formato de abstención de opinión¹¹:

“Debido a la importancia del hecho (de los hechos) descritos (s) en el (los) párrafo (s) o apartado (s) de este informe..., no se ha podido obtener evidencia que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión. En consecuencia, el Tribunal no expresa una opinión sobre los estados financieros/las cuentas anuales de (la entidad fiscalizada)”.

4.3. CIRCUNSTANCIAS CON POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE FISCALIZACIÓN

4.3.1. Limitaciones al alcance

Una limitación al alcance existe cuando el equipo fiscalizador, por causas ajenas, no puede aplicar los procedimientos de fiscalización requeridos, con el alcance previsto, para obtener la evidencia suficiente que permita emitir un juicio crítico sobre las actuaciones, procedimientos o cuentas objeto de fiscalización, de modo que impide concluir respecto de alguno de los objetivos de la fiscalización.

El equipo fiscalizador deberá aplicar, si fuera posible y razonable, métodos alternativos de auditoría, que sean adecuados a las circunstancias, para poder obtener evidencia suficiente que permita eliminar la limitación inicialmente encontrada.

La limitación al alcance deberá soportarse adecuadamente en los papeles de trabajo, dejando evidencia de la identificación del procedimiento o prueba programado inicialmente y no ejecutado por causas no imputables al citado equipo, así como de los posibles procedimientos alternativos evaluados cuya aplicación tampoco pudo ser realizada.

¹¹ Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

4.3.2. Incertidumbres

Hechos o circunstancias de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, puesto que dependen de que ocurra o no otro hecho futuro, como reclamaciones, litigios, juicios o contingencias fiscales, cuyas consecuencias no pueden ser estimadas razonablemente por la entidad.

4.3.3. Incorrecciones en la aplicación de criterios y principios contables

Las circunstancias que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables o presupuestarios pueden deberse a:

- La utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad fiscalizada o la utilización de principios y criterios contables o presupuestarios contrarios a lo establecido en el mismo.
- La existencia de errores o correcciones en la elaboración de los estados financieros.
- La omisión de información en los estados financieros, de forma que estas no contengan toda la información necesaria y suficiente para una interpretación y comprensión adecuada, que puede afectar tanto al defecto en los desgloses requeridos en la memoria, como a su formato o clasificación.
- Los hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido adecuadamente considerado en los estados financieros, conforme a los principios y criterios contables y presupuestarios aplicables.

4.3.4. Irregularidades

Se entiende por tales aquellos actos contrarios a las disposiciones legales o reglamentarias que sean aplicables a la entidad fiscalizada.

4.4. PÁRRAFO DE ÉNFASIS Y PÁRRAFO DE OTROS ASUNTOS

En circunstancias extraordinarias, una vez formulada la opinión y con independencia del tipo de esta, se podrá añadir un párrafo para resaltar determinadas cuestiones, dando lugar así a los párrafos de énfasis y de otros asuntos.

4.4.1. Párrafo de énfasis

El objeto del mismo es llamar la atención sobre determinadas cuestiones que, aunque estén adecuadamente presentadas en los estados financieros, a juicio del equipo fiscalizador sean de tal importancia que resulten fundamentales para la comprensión de los mismos.

En ningún caso el párrafo de énfasis constituirá una alternativa a cualquiera de los tipos de opinión señalados en el subapartado 4.2.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Ejemplo nº 8: Párrafo de énfasis

Cuestiones que podrían dar lugar a párrafo de énfasis, siempre y cuando se reflejen en los estados financieros, serían, entre otras:

- La aplicación antes de su fecha de entrada en vigor (cuando se permita) de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido o continúe teniendo un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales, siempre y cuando no suponga una salvedad o dar lugar a opinión denegada.
- Leyes, reglamentos o directivas contradictorios, con repercusiones significativas para la entidad.
- Consecuencias para el medioambiente ocasionadas por la entidad fiscalizada.
- Cuestiones deontológicas (comportamiento esperado de los empleados de dicha entidad).

Este párrafo se insertará inmediatamente después del párrafo de opinión.

4.4.2. Párrafo de otras cuestiones

En este párrafo se pondrán de manifiesto otras cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del equipo fiscalizador, sean estrictamente relevantes o significativas para que los destinatarios del informe comprendan la fiscalización, las responsabilidades del fiscalizador o el propio informe.

Deberá incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis.

5. PARTICULARIDADES DE LA FISCALIZACIÓN EN ENTORNOS INFORMATIZADOS

5.1. INTRODUCCIÓN

El equipo fiscalizador, en el desarrollo de los trabajos de fiscalización, evaluará, en la medida de lo posible, el entorno informatizado de la entidad objeto de fiscalización, a fin de planificar los riesgos derivados del entorno tecnológico.

La revisión de los sistemas informáticos en el contexto de la fiscalización de regularidad tendrá por objeto evaluar los procedimientos administrativos y sistemas de la entidad, con la finalidad de comprobar la seguridad, integridad y fiabilidad de sus datos, identificar los riesgos existentes y verificar la eficacia de los controles implementados en sus sistemas de información.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Existen una serie de guías y técnicas de trabajo que proporcionan al auditor un marco metodológico que le permite identificar los puntos de control de riesgo y facilitan las tareas de revisión y evaluación en la fiscalización de sistemas. Entre los principales estándares utilizados para esta finalidad cabe destacar las siguientes metodologías:

- COBIT, objetivos de control para Tecnologías de la Información (TI).
- ITIL o mejores prácticas en la gestión de servicios TI.
- MAGERIT, análisis y gestión de riesgos de los sistemas de información.

El objetivo general antes señalado, en lo referente a una fiscalización de regularidad, puede concretarse en los siguientes objetivos específicos:

- De protección: relativos a la seguridad y confidencialidad de los datos.
- De integridad: concernientes a la fiabilidad, exactitud y oportunidad de la información proporcionada por las aplicaciones.
- De verificación: vinculados a la identificación de los controles establecidos sobre los datos y sistemas de información.
- Objetivos de legalidad: inherentes al cumplimiento de normativa legal y reglamentaria.

El equipo fiscalizador debe reunir un conocimiento razonable de las principales herramientas informáticas y técnicas de auditoría asistidas por ordenador, que permitan soportar la ejecución de los procedimientos de fiscalización, especialmente en el caso de analizar grandes volúmenes de datos.

En función del grado de complejidad del sistema de información implementado por la entidad fiscalizada, el equipo fiscalizador valorará si precisa del apoyo de especialistas auditores informáticos para el desarrollo de los trabajos de fiscalización.

5.2. LA EVIDENCIA EN UN ENTORNO INFORMATIZADO

La obtención de evidencia informática suficiente y adecuada se realiza a través de la información y datos contenidos en ficheros o soportes electrónicos, informáticos, telemáticos o en las colecciones de datos procedentes de aplicaciones y sistemas. Por tanto, incluirá cualquier tipo de elemento, dato o fichero susceptible de ser originado, tratado, transmitido y almacenado entre sistemas o aplicaciones informáticas.

La evidencia informática se caracteriza por la dificultad de su obtención y tratamiento a través de los métodos tradicionales de auditoría y, si bien es cierto que los objetivos específicos de la fiscalización no se ven afectados por el hecho de que los datos financieros y contables se procesen manualmente o mediante sistemas y aplicaciones informáticas, los métodos para obtener la evidencia de auditoría sí se ven manifiestamente influenciados por estos procesos.



TRIBUNAL DE CUENTAS

De esta forma, la obtención de evidencia informática se distingue de la tradicional (identificación de las fuentes de información disponibles, recogida, análisis de evidencia y confirmación de la misma), por lo siguiente:

- Tener una pluralidad de formatos.
- La dificultad de establecer su origen.
- La facilidad de alteración o duplicación.
- Las dificultades para comprobar su forma de aprobación y firma.

Es por ello que el equipo fiscalizador, al emplear la evidencia informática deberá garantizar la fiabilidad de la misma además de asegurar que las tecnologías y aplicaciones empleadas para generar, transmitir, editar y almacenar la información son también confiables.

Los criterios que permitirán valorar la fiabilidad de la información y garantizar la misma como evidencia de fiscalización en los entornos informatizados son los siguientes:

- Autenticación: Se refiere a la posibilidad de confirmar, de forma indubitada, la identidad de la persona o entidad que creó, originó o de la que procede la información.
- Confidencialidad: La información únicamente será conocida por las personas o entidades autorizadas (quienes la originan y a quienes va dirigida).
- Integridad: Es la garantía de que los datos o información de origen han sido validados y estos no han sido alterados al ser creados, procesados, transmitidos y almacenados en los sistemas informáticos.
- Disponibilidad: La información ha de estar disponible para las personas o entidades autorizadas, evitándose las pérdidas de datos.
- Trazabilidad: Indica las acciones o procesos que se llevan a cabo en el sistema, así como quién y cuándo las realiza.
- No repudio: Imposibilidad de que una persona o entidad que haya originado, transmitido o recibido información pueda negar haber participado en ese origen o intercambio de datos.

La obtención de evidencia informática ha de ser objeto de análisis desde una doble perspectiva:

- Revisando la información y colecciones de datos disponibles a través de las aplicaciones y sistemas informáticos, a través de pruebas sobre los datos generados por los mismos.
- Evaluando el entorno informatizado del ente fiscalizado, efectuando pruebas de controles sobre programas y aplicaciones informáticas.



TRIBUNAL DE CUENTAS

5.3. ANÁLISIS DEL CONTROL INTERNO EN UN ENTORNO INFORMATIZADO

La revisión de los sistemas de información de la entidad se incluirá como un aspecto más en la planificación de la actividad fiscalizadora. Durante los trabajos preliminares, el equipo fiscalizador se interesará por la organización de los flujos de información dentro y fuera de las distintas unidades de la entidad. Para ello, es fundamental que se realice una primera valoración del sistema de información que afecta a la información financiera, así como de los medios físicos y materiales de los que dispone la entidad para el ejercicio de su actividad.

Una vez que el equipo disponga del conocimiento suficiente acerca de la organización y las relaciones jerárquicas y funcionales, y una vez identificados los procedimientos y áreas de actuación más significativas de la entidad, detallando las distintas funciones y actividades que se desarrollan en ellas (operaciones comerciales, adjudicación de subvenciones, concesión de prestaciones, gestión de personal, ingresos, contratación, etc.) y que afecten tanto a los estados financieros como a la información financiera en su conjunto, podrán llevarse a cabo las siguientes actuaciones:

- Describir el entorno informático en el que se desenvuelve la actividad financiera. Para ello se solicitará: la descripción de la infraestructura física, con detalle de las medidas de seguridad existentes (entre ellas, los controles de acceso y autorización, su trazabilidad y las medidas de protección física y lógica de los equipos) y el catálogo de los sistemas de información relevantes para los estados financieros (programas, aplicaciones y sus interfaces) utilizados por el fiscalizado en cada área, con el fin de comprobar su relación con las tareas que tiene encomendadas (captura, procesamiento, almacenamiento y manipulación de los datos más relevantes). En concreto, podrá reflejar para cada uno de ellos:
 - El origen (si la aplicación informática es de desarrollo interno o externo), la antigüedad y los estándares utilizados, el sistema gestor de base de datos, los tipos de mantenimiento (evolutivo, correctivo...).
 - Los usuarios que tienen acceso y los perfiles asignados de acuerdo con las funciones que deban ejecutar.
 - El proceso o actividad que gestiona, clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros.
 - Las características de la información y su disponibilidad: documentos soporte, cuentas relacionadas, tipos de transacciones, periodo y forma de almacenamiento de los datos.
 - El modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones significativos para los estados financieros.
 - La interacción entre programas y aplicaciones, los registros contables relacionados (electrónicos o manuales), la información que sirve de soporte, etc.
 - Las transacciones electrónicas con otras organizaciones sin validación manual.
- Describir las relaciones interdepartamentales, indicando cómo se produce la transmisión de la información entre las distintas áreas que intervienen en los procedimientos identificados como relevantes para la información financiera. En concreto, podrán identificarse los circuitos de transmisión de información recogidos en el sistema informático.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- Conocer los riesgos potenciales del sistema de información de la entidad fiscalizada que puedan derivar en incorrecciones materiales en los estados financieros. El equipo fiscalizador debe obtener un nivel adecuado de comprensión del sistema de información relevante para la información financiera empleado por la entidad para estos fines, de forma que pueda evaluar los tipos de errores que pueden contener los estados financieros, conocer los factores que afectan al riesgo de que estos se produzcan y sean relevantes, y poder determinar el alcance de las pruebas a realizar. Ello implica identificar los procesos que intervienen y el grado de compatibilidad entre ellos a fin de obtener una seguridad razonable sobre la fiabilidad de la información financiera, y la eficiencia de las operaciones que la generan.
- Efectuar una revisión de los controles. Para valorar los riesgos derivados de la utilización de las TI en la generación de la información financiera, el citado equipo debe evaluar los controles internos de los procesos informáticos establecidos por la entidad fiscalizada. Estos controles pueden ser:
 - Controles generales: constituidos por las políticas y procedimientos vinculados a muchas o a todas las aplicaciones. Ayudan a garantizar el correcto funcionamiento de los sistemas de información (pueden incluir controles sobre la dirección, sobre el software de los sistemas, sobre las políticas de acceso a datos, sobre la entrada de datos, etc.). Si la valoración de estos controles por parte del equipo fiscalizador es favorable implicará mayor confianza en los controles de aplicación. Por el contrario, si el equipo referido, al analizar los controles generales de la entidad, concluye que no son suficientemente efectivos, la planificación de la fiscalización se realizará calificando el riesgo de control como elevado.
 - Controles de aplicación: en lo que respecta a la fiscalización financiera, se evalúan los controles específicos que la entidad tiene establecidos sobre las aplicaciones informáticas que generan los registros contables y sobre las que tienen relevancia en relación con la formulación de los estados financieros y la información financiera. Su finalidad es garantizar razonablemente que las transacciones se autorizan, registran y procesan de forma adecuada. A su vez, estos controles de aplicación se clasifican en los siguientes tipos:
 - ✚ Preventivos o de detección: tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables. La integridad se garantiza cuando se impide eficazmente la inserción, modificación o destrucción no autorizada, accidental o intencional, de los datos.
 - ✚ Sobre procesos automatizados, por ejemplo sobre cálculos, clasificaciones o estimaciones que realice el sistema informático (cálculo de provisiones, de amortizaciones, etc.) o sobre interfaces (por ejemplo, valorar si son adecuados y mitigan la duplicación y pérdida de datos).
 - ✚ Otros controles sobre documentación relevante para la información financiera (informes y hojas de cálculo generados por el sistema informático). Para que el equipo fiscalizador pueda confiar en estos informes o documentos, debe validar la fiabilidad e integridad de la información contenida en ellos (especialmente, en el caso de hojas de cálculo y otras bases de datos externas al sistema de información principal que pueda facilitar la entidad como documentación soporte de su información financiera). Los procedimientos a emplear por el equipo fiscalizador para su validación podrán ser la revisión de fórmulas, el recálculo de las principales



TRIBUNAL DE CUENTAS

operaciones (pruebas de recorrido), la verificación de la integridad de bases de datos a través de herramientas de auditoría asistida por ordenador, etc.

Si la valoración de los controles de aplicación por parte del equipo de fiscalización es favorable, no será necesario modificar la evaluación del riesgo de control derivada del análisis de los controles generales ni incrementar el número de pruebas sustantivas.

De todo ello se deduce que el equipo fiscalizador debe considerar que un entorno informatizado supone, entre otros, riesgos de acceso y manipulación indebida de datos, errores en programas informáticos que afecten a la integridad de los registros contables, pérdida de información por errores en transferencias de datos y riesgo de fraude. En consecuencia, la fiabilidad y consistencia de la información financiera generada por los sistemas de información es un aspecto más a considerar al analizar el riesgo de la fiscalización, tanto desde la etapa de planificación como posteriormente, conforme se ha desarrollado en el epígrafe 2.2.3. de este Manual.



TRIBUNAL DE CUENTAS

6. ANEXOS



ANEXO 1: COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

El análisis del control interno se sistematiza a través del estudio y de la evaluación de los siguientes cinco componentes, interrelacionados entre sí en el siguiente pentágono de control:



Todos estos componentes son actuaciones que deben ser llevadas a cabo por la entidad. La actividad fiscalizadora consistirá en verificar su existencia y su efectiva implementación.

Componente 1: Entorno de control

Define la cultura o ambiente de control de una entidad. Incluye la actitud e implicación de los responsables de la misma, así como el compromiso de todos y cada uno de los que forman parte de la organización. Este ambiente de control conlleva una verificación continua de que estos procesos y tareas coadyuvan en el cumplimiento de los fines establecidos, detectándose los fallos y carencias de control.

Permiten crear un entorno de control factores tales como: la implicación del personal, la interiorización por éste de los objetivos de la entidad, la cultura de la ética y de compromiso y la disciplina.

Componente 2: Autoevaluación de riesgos

En tanto el control interno se diseña e implementa con el fin de responder, con una seguridad razonable, a los riesgos de gestión, se debe verificar si la entidad ha analizado cuáles son los riesgos a los que se enfrenta y los ha valorado, como paso previo a la definición o actualización de las actuaciones de control.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Componente 3: Actuaciones de control

Son las prácticas concretas orientadas a asegurar el cumplimiento de los objetivos, de acuerdo con la normativa y una adecuada gestión, mediante la prevención y detección de los riesgos.

Existen diferentes tipologías de actuaciones de control según el criterio de clasificación que se adopte:

- Atendiendo a la antelación con la que se detecta o corrige el error, cabe distinguir:
 - Controles preventivos: su objetivo es evitar que se produzca el error (por ejemplo: un procedimiento informático que no deje continuar cuando surja el error).
 - Controles de detección: aquellos en los que si surge el error, se detecta y se pone de manifiesto al órgano que tiene el poder de corregirlo u ordenar su corrección (por ejemplo: las conciliaciones de saldos periódicas o la realización de inventarios físicos periódicos).
 - Controles correctivos: aquellos en los que, automáticamente, una vez que se produce el error, se detecta y corrige. (por ejemplo: en partes del proceso donde la información es introducida en sistemas informáticos que pueden detectar los errores y reinterpretarlos con otra información disponible).
- Atendiendo al momento en que se ejerce el control, cabe referirse a:
 - Control a priori: cuando se ejerce antes de la acción o parte del procedimiento analizado (por ejemplo: la exigencia de autorización previa del gasto).
 - Control concomitante: cuando se ejerce en el periodo en que la actividad se está realizando (por ejemplo: la supervisión in situ de la recepción de bienes, cuando exceden de determinada cuantía).
 - Control a posteriori: cuando se ejerce después de la acción o parte del procedimiento (por ejemplo: las conciliaciones bancarias).
- Según las actuaciones vayan dirigidas a controlar incidencias procedentes de errores involuntarios o de irregularidades cometidas intencionadamente.

Componente 4: Información y comunicación

Un sistema de información y comunicación adecuado permite que todos los agentes de la organización conozcan, además de las tareas que les compete desempeñar, la información periódica y oportuna para llevarlas a cabo, así como tener conocimiento actualizado de los objetivos a alcanzar y de los resultados que se espera obtener.

Componente 5: Supervisión

Permite determinar si los controles se están llevando a cabo de forma efectiva y, en caso contrario, revisar su funcionamiento.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 2: MODELO DE ENCABEZAMIENTO DE PAPEL DE TRABAJO

 TRIBUNAL DE CUENTAS Dpto. XXX	(1)	(2)	(3) _/_/_
	(4)		
(5)	(6) _/_/_	(7)	(8) _/_/_

(*) En caso de utilizar Team Mate como herramienta de trabajo, se eliminaría la última fila.

CONTENIDO:

-
- (1) Ejercicio económico e identificación de la fiscalización.
 - (2) Área.
 - (3) Número de referencia.
 - (4) Objetivo del papel de trabajo.
 - (5) Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración.
 - (6) Fecha de la elaboración.
 - (7) Iniciales de la persona encargada de su supervisión.
 - (8) Fecha de la supervisión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 3: MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN

 TRIBUNAL DE CUENTAS Dpto. XXX	(1)	(2)	(3) _/_/_
	(4)		
(5)	(6) _/_/_	(7)	(8) _/_/_

- 1 Introducción.
- 2 Marco normativo de aplicación.
 - 2.1 Régimen jurídico.
 - 2.2 Régimen presupuestario y contable.
- 3 Aspectos relevantes de la entidad fiscalizada.
 - 3.1 Naturaleza, objeto y financiación.
 - 3.2 Estructura organizativa y funcional. Procedimientos, prácticas administrativas y contables y conocimiento de los sistemas operativos.
 - 3.3 Actividad desarrollada en el periodo fiscalizado.
 - 3.4 Personal y datos de contacto.
- 4 Antecedentes de fiscalizaciones previas y otros aspectos a tener en cuenta en la planificación de los trabajos.
- 5 Análisis de los estados financieros a fiscalizar (Revisión analítica).
- 6 Análisis preliminar del control interno.
- 7 Fiscalización proyectada.
 - 7.1 Concreción del ámbito objetivo y subjetivo.
 - 7.2 Identificación de áreas de trabajo. Evaluación del riesgo general y por áreas.
 - 7.3 Determinación del umbral de importancia relativa.
 - 7.4 Alcance del trabajo y procedimientos principales por áreas.
- 8 Equipo de fiscalización y calendario de actuaciones.
- 9 Otros aspectos.

(1) Ejercicio económico e identificación de la fiscalización.

(2) Área.

(3) Número de referencia.

(4) Objetivo del papel de trabajo.

(5) Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración.

(6) Fecha de la elaboración.

(7) Iniciales de la persona encargada de su supervisión.

(8) Fecha de la supervisión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 4: FICHA TÉCNICA PLAN MUESTREO

 TRIBUNAL DE CUENTAS Dpto. XXX	(1)	(2)	(3) _/_/_
	(4)		
(5)	(6) _/_/_	(7)	(8) _/_/_

1. DATOS GENERALES

Objetivos: _____

Tipo de prueba: _____

Universo (población): _____

Fuente información: _____

Fichero electrónico de origen: _____

Número registros: _____

Principales estadísticas: _____

(Totales, media, valores positivos - negativos, varianza, etc.)

2. MUESTRA

Tamaño muestra: _____

Uso de herramientas informáticas: ☐ Si ☐ No

Estratificación: ☐ Si ☐ No

Número estratos: _____

Tamaño Estratos: _____

Estadísticas estratos: _____

(Medias, valores positivos - negativos, valores absolutos, varianzas, etc.)

Tipo de muestreo: ☐ No probabilístico ☐ Probabilístico ☐ Mixto

Método de muestreo seleccionado y principales datos:

(Semilla aleatoria, nivel de confianza, error tolerable, esperado, punto inicio aleatorio, etc.)



TRIBUNAL DE CUENTAS

3. PROYECCIÓN DE ERRORES

Se han proyectado los errores muestrales a la población: Si ☐ No ☐
Principales datos.

(Error muestral encontrado, error más probable en la población, límites de errores, etc.)

Incremento tamaño muestra: Si ☐ No ☐
Nueva evaluación de errores: Si ☐ No ☐
Principales datos.

(Error muestral encontrado, error más probable en la población, límites de errores, etc.)

4. OTRAS OBSERVACIONES

-
- (1) Ejercicio económico e identificación de la fiscalización.
 - (2) Área.
 - (3) Número de referencia.
 - (4) Objetivo del papel de trabajo.
 - (5) Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración.
 - (6) Fecha de la elaboración.
 - (7) Iniciales de la persona encargada de su supervisión.
 - (8) Fecha de la supervisión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 5: RESUMEN DE ENTREVISTA

 TRIBUNAL DE CUENTAS Dpto. XXX	(1)	(2)	(3) _/_/_
	(4)		
(5)	(6) _/_/_	(7)	(8) _/_/_

A. ASISTENTES:

POR PARTE DE LA UNIDAD/SERVICIO:		POR TCU:
Nombre:	Puesto:	
Nombre:	Puesto:	
Nombre:	Puesto:	

B. ASUNTOS TRATADOS:

C. RESUMEN DE LA ENTREVISTA:

-
- (1) Ejercicio económico e identificación de la fiscalización.
(2) Área.
(3) Número de referencia.
(4) Objetivo del papel de trabajo.
(5) Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración.
(6) Fecha de la elaboración.
(7) Iniciales de la persona encargada de su supervisión.
(8) Fecha de la supervisión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 6: CARTA DE CONFIRMACIÓN DE SALDOS

MEMBRETE DE LA
ENTIDAD

NOMBRE:
DOMICILIO:
LOCALIDAD:

Madrid, --- de -----de 201-

Muy Señor/a nuestro/a:

Con motivo de la fiscalización que de nuestros estados financieros está llevando a cabo el Tribunal de Cuentas, les rogamos que les indiquen directamente su conformidad o reparos al saldo de su cuenta con nosotros a 31 de diciembre de 201_, saldo que según nuestros libros ascendía a euros a nuestro favor/su favor, y cuyo detalle adjuntamos para facilitar su comprobación.

Si el saldo indicado, o el detalle correspondiente, no merecen su conformidad, les agradeceríamos lo hagan constar así, facilitando la máxima información posible al objeto de que puedan ser localizadas y aclaradas las diferencias.

Esta petición de conformidad de saldo no es una solicitud de pago del mismo, sino solamente una comprobación de su cuenta, y su conformidad no excluye la posibilidad de que, con posterioridad a la fecha indicada, dicho saldo haya sido total o parcialmente liquidado.

Agradeciéndoles su valiosa ayuda y rogando envíen su respuesta a:

(Dirección del Departamento del Tribunal de Cuentas encargado de la fiscalización)

A la mayor brevedad posible, les saluda atentamente.

antefirma y firma autorizada del responsable de la entidad controlada

NOTA: En esta carta se pide la confirmación del saldo que se les indica. Otro tipo de carta podría no indicar el saldo para que sean los terceros los que proporcionen el dato.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 7: CARTA DE CIRCULARIZACIÓN BANCARIA

MEMBRETE DE LA
ENTIDAD

BANCO:
DOMICILIO:
LOCALIDAD:

Madrid, --- de -----de 201-

Muy Señores nuestros:

Con motivo de la fiscalización que está efectuando el Tribunal de Cuentas relativa al ejercicio 201_, les agradecemos envíen directamente al Tribunal, Departamento: YY (C/ Fuencarral, 81-28004 MADRID) la información que se relaciona a continuación:

Agradecemos de antemano su colaboración, atentamente les saluda.

antefirma y firma autorizada del responsable de la entidad controlada

1.- Información relativa a las cuentas bancarias de la Entidad referida al 31 de diciembre de 201x.

<u>Clase y nº de cuenta (a) (b)</u>	<u>Tipo de interés (c)</u>	<u>Saldo en euros</u>	<u>Restricciones para su disposición</u>
-------------------------------------	----------------------------	-----------------------	--

- (a) Recoger todo tipo de cuentas acreedoras, imposiciones a plazo, certificado de depósito.
- (b) Rogamos adjunten fotocopia(s) correspondiente(s) a los extractos de las transacciones efectuadas entre el 1 de diciembre de 201x y el 31 de enero de 201x+1.
- (c) Tipos deudor y acreedor.

2.- Cuentas canceladas durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 201x y el 31 de diciembre de 201x.

<u>Clase y nº de cuenta</u>	<u>Fecha de la cancelación (d)</u>
-----------------------------	------------------------------------

- (d) Rogamos nos adjunten fotocopia(s) de la(s) carta(s) de cancelación(es).



TRIBUNAL DE CUENTAS

- 3.- Relación nominal de las operaciones crediticias formalizadas con la ENTIDAD referida al 31 de diciembre de 201x, con indicación de la siguiente información:

<u>Capital concedido</u>	<u>Saldo dispuesto</u>	<u>Fecha concesión</u>	<u>Fecha Vencimiento (e)</u>	<u>Garantías otorgadas</u>	<u>Interés</u>	
					<u>Tipo anual</u>	<u>Fecha y periodo última liquidación 201x</u>

- (e) En el supuesto de que el reembolso del principal no se hubiera establecido por la totalidad del mismo a la fecha del vencimiento, rogamos nos indiquen el plan de amortización acordado.

- 4.- Relación nominal de depósitos de títulos o valores a favor de la ENTIDAD referida al 31 de diciembre de 201x.

- 5.- Relación nominal de otras cuentas deudoras y acreedoras mantenidas con la ENTIDAD a 31 de diciembre de 201x, con indicación de la siguiente información: Título, número y clase de cuentas; Saldo a 31/12/1x; Fecha de la formalización; Fecha de vencimiento; Tipo de interés y comisiones aplicadas y Fechas e importes de las liquidaciones por intereses y comisiones de estas operaciones realizadas durante el año 201x, con indicación de los periodos liquidados.

- 6.- Relación nominal de otros compromisos o responsabilidades de la ENTIDAD ante su Entidad financiera: Aavales; Garantías prestadas a terceros; Operaciones con derivados financieros.

- 7.- Personas que figuran en los registros autorizadas para la disposición de las cuentas, con indicación del carácter de su responsabilidad, solidaria o mancomunada, y de los límites, si se hubieran establecido.

Atentamente

(Firma autorizada y sello del Banco)

Por favor, no olvide, si su respuesta en alguna de las partes mencionadas fuera "negativa", hacerlo constar expresamente en su contestación.



TRIBUNAL DE CUENTAS

ANEXO 8: CONCILIACIÓN DE SALDOS

 TRIBUNAL DE CUENTAS Dpto. XXX	(1)	(2)	(3) _/_/_
	(4)		
(5)	(6) _/_/_	(7)	(8) _/_/_

Nombre del Deudor o Acreedor:

Cuenta contable:

Fecha conciliación:

+Saldo del Deudor o Acreedor:

Partidas contabilizadas por el Deudor o Acreedor y no por la Entidad:

- Partidas positivas:

Concepto

Fecha

Importe

+ Partidas negativas:

Concepto

Fecha

Importe

Partidas contabilizadas por la Entidad y no por el Deudor o Acreedor:

+Partidas positivas:

Concepto

Fecha

Importe

- Partidas negativas:

Concepto

Fecha

Importe

=Saldo de la Entidad:

Nota: Partiendo el saldo que nos informa el Deudor o Acreedor llegamos al saldo contable de la Entidad. Ello nos permite conocer qué partidas generan la diferencia y su antigüedad.

-
- (1) Ejercicio económico e identificación de la fiscalización.
(2) Área.
(3) Número de referencia.
(4) Objetivo del papel de trabajo.
(5) Iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración.
(6) Fecha de la elaboración.
(7) Iniciales de la persona encargada de su supervisión.
(8) Fecha de la supervisión.



TRIBUNAL DE CUENTAS

7. GLOSARIO



TRIBUNAL DE CUENTAS

Actuaciones de control: componente del control interno de la entidad, referido a las prácticas implementadas por ésta y orientadas a asegurar el cumplimiento de los objetivos, de acuerdo con la normativa y una adecuada gestión, mediante la prevención y detección de los riesgos.

Afijación: método utilizado para establecer la distribución de una muestra. En poblaciones estratificadas hace referencia a la elección del tamaño de la muestra para cada estrato definido.

Ámbito de la fiscalización: límites de la fiscalización, en sus aspectos subjetivo, objetivo y temporal.

- **Ámbito subjetivo:** entidad o entidades que se fiscalizan.
- **Ámbito objetivo:** programa o actividad que se fiscaliza.
- **Ámbito temporal:** período al que se refiere la fiscalización.

Auditoría: actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto.

Autenticación: en el ámbito de las tecnologías de la información, se refiere a la posibilidad de confirmar, de forma indubitada, la identidad de la persona o entidad que creó, originó o de la que procede la información.

Autoevaluación de riesgos: componente del control interno de la entidad, que incluye el análisis y valoración realizado por la entidad de sus propios riesgos, como paso previo a la definición de actuaciones de control.

COBIT (“Objetivos de Control para la Tecnología de Información y las Tecnologías Relacionadas”): constituye un marco metodológico dirigido al control, supervisión, auditoría y evaluación de los sistemas y tecnologías de la información de una entidad, organización o empresa.

Confidencialidad: en el ámbito de las tecnologías de la información, hace referencia a que la información únicamente será conocida por las personas o entidades autorizadas, esto es por quién la origina y a quién va dirigida.

Control interno: conjunto de prácticas diseñadas, implementadas y mantenidas por los responsables de la entidad y destinadas a garantizar, con una seguridad razonable, entre otros, los siguientes fines:

- El funcionamiento de la organización de acuerdo con la normativa de aplicación y una adecuada gestión.
- Que los recursos disponibles se dedican al cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- La fiabilidad de la información, financiera o de otro tipo, que emana de la organización.
- La salvaguarda de los activos y recursos de la entidad.

Controles de aplicación: en el ámbito de las tecnologías de la información, constituyen el conjunto de procedimientos (manuales o automatizados) que operan a nivel de proceso de negocio.

Controles generales: en el ámbito de las tecnologías de la información, constituyen un tipo de control determinado por diferentes políticas y procedimientos vinculados a las aplicaciones que ayudan a garantizar el correcto funcionamiento de los sistemas de información.

Desviación típica: en estadística, es una medida del grado de dispersión que presenta un conjunto de elementos o variables respecto a su valor medio. Matemáticamente es la raíz cuadrada de la varianza.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Directrices técnicas: documento que conforma la voluntad del Pleno del Tribunal en relación con los diferentes extremos que pudieran afectar a la realización de la fiscalización que se prevé efectuar, y que tiene por objeto concretar los aspectos esenciales de la misma.

Disponibilidad: en el ámbito de las tecnologías de la información, hace referencia a que la información ha de estar disponible para las personas o entidades autorizadas, evitándose pérdidas de datos.

Entorno de control: componente del control interno de la entidad, que define la cultura o ambiente de control de una entidad. Incluye la actitud e implicación de los responsables de la misma, así como el compromiso de todos y cada uno de los que forman parte de la organización.

Error esperado: es la estimación que se realiza del error total de la población. Este error se basa, a priori, en el criterio y la experiencia del auditor/a y, a posteriori, en los resultados de las pruebas realizadas.

Error tolerable: es el límite de error que puede existir en una población, superado el cual se pueda concluir que las operaciones, actividades, procedimientos, saldos de cuentas y documentos en general objeto de fiscalización son materialmente incorrectos. En el ámbito de las técnicas de muestreo aplicadas a la fiscalización, constituye el importe máximo de error que se está dispuesto a aceptar en una población.

Estratificación: procedimiento a través del cual una población objeto de estudio se divide en grupos o estratos con el propósito de seleccionar muestras separadas para su estudio.

Estrato: parte de una población que reúne determinadas características comunes que le hacen ser homogénea.

Evidencia: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión.

- ~ **informática:** consiste en la obtención de evidencia suficiente y adecuada a través de la información y datos contenidos en ficheros o soportes electrónicos, informáticos, telemáticos o en las colecciones de datos procedentes de aplicaciones y sistemas.

Fiabilidad: en el ámbito de las tecnologías de la información, se entiende por fiabilidad a la probabilidad de que un sistema realice adecuadamente su función prevista durante un periodo de tiempo, cuando opera en el entorno para el que ha sido diseñado.

Fiscalización: conjunto de actuaciones llevadas a cabo por el Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y en su caso, otros de buena gestión.

- ~ **de cumplimiento:** aquella que tiene por objeto verificar si se cumplen, en todos los aspectos significativos, las disposiciones legales y reglamentarias a que están sometidas las actividades o programas, las operaciones financieras o la gestión económico-financiera de la entidad fiscalizada.
- ~ **financiera:** aquella que tiene por objeto emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad, sobre si estos han



TRIBUNAL DE CUENTAS

sido preparados de conformidad con los principios, criterios y normas contables de aplicación a dicha entidad.

- ~ **operativa o de gestión:** aquella que tiene por objeto emitir una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad, en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión.
- ~ **de sistemas y procedimientos:** tipología de fiscalización operativa que tiene por objeto emitir una valoración relativa a la adecuación de los sistemas y procedimientos a los objetivos que deben cumplir.
- ~ **de economía, eficacia y eficiencia:** tipología de fiscalización operativa que tiene por objeto emitir una valoración relativa al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia.
- ~ **de regularidad:** aquella que abarca, conjuntamente, los objetivos de una fiscalización de cumplimiento y de una fiscalización financiera.
- ~ **integral:** aquélla cuyo objeto es la verificación conjunta de todos los objetivos de las tres tipologías de fiscalización (de cumplimiento, financiera y operativa o de gestión).
- ~ **horizontal:** aquélla cuyo ámbito subjetivo abarca a una pluralidad de entidades del mismo o de distinto subsector público que presentan características comunes, comprendiendo los mismo objetivos y el mismo ámbito temporal para todas las entidades fiscalizadas.

Garantía razonable: garantía de que, aun cuando al realizar la fiscalización no se van a poder revisar el total de las operaciones, la opinión y conclusiones obtenidas son las mismas que si se hubiera revisado el 100%.

Importancia relativa o materialidad: el umbral de importancia relativa o materialidad es el límite máximo tolerable de incorrecciones (incluyendo las omisiones) que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización.

Incertidumbre: hecho o circunstancia de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, puesto que depende de que ocurra o no otro hecho futuro, como reclamaciones, litigios, juicios o contingencias fiscales, cuyas consecuencias no pueden ser estimadas razonablemente por la entidad.

Incorrección: inexactitud en las cuentas debida a fraude o error.

Información y comunicación: componente del control interno de la entidad, que permite que todos los agentes de la organización conozcan, además de las tareas que les compete desempeñar, la información periódica y oportuna para llevarlas a cabo, así como tener conocimiento actualizado de los objetivos a alcanzar y los resultados que se espera obtener.

Informe de fiscalización: documento aprobado por el Pleno del Tribunal en el que se exponen los resultados, conclusiones y recomendaciones de una fiscalización.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Integridad: es la cualidad de la información exacta, completa, válida y coherente. La integridad se garantiza cuando se impide eficazmente la inserción, modificación o destrucción no autorizada, accidental o intencional, de los datos. En el ámbito de las tecnologías de la información, implica que la información ofrezca garantía de que los datos de origen han sido validados y no han sido alterados en los sistemas informáticos.

Irregularidad: acto contrario a las disposiciones legales o reglamentarias que sean aplicables a la entidad fiscalizada.

ITIL (“Librería de Infraestructura de Tecnologías de Información”): conjunto de mejores prácticas y recomendaciones para la administración de servicios de tecnologías de la información. Constituyen un conjunto de manuales donde se encuentran documentados los diferentes procesos relacionados con los servicios de tecnologías de la información.

Limitación al alcance: hecho o circunstancia que impide realizar las pruebas previstas en los programas de trabajo o aquellas otras pruebas alternativas que se estimen necesarias a efectos de obtener la evidencia suficiente que permita emitir un juicio crítico sobre las actuaciones, procedimientos o cuentas objeto de fiscalización, de modo que impide concluir respecto de alguno de los objetivos de la fiscalización.

MAGERIT (“Metodología de Análisis y Gestión de Riesgos de los Sistemas de Información”): metodología formal para investigar los riesgos que soportan los sistemas de Información y recomendar las medidas apropiadas que deberían adoptarse para controlar estos riesgos.

Memorando de planificación: documento que recoge los resultados de los trabajos preliminares que fundamentan el proyecto de directrices técnicas y la determinación de las áreas en que se distribuyen los trabajos de la fiscalización, identificándose aquellas que presenten mayor riesgo.

Muestra: es un subconjunto de elementos o registros sobre la que se va a realizar un estudio.

Muestreo: conjunto de técnicas y procedimientos seguidos para seleccionar un número finito de elementos y obtener información acerca de una determinada población objeto de estudio.

- ~ **aleatorio simple:** método de muestreo estadístico que se caracteriza cada uno de los elementos que componen una población determinada tiene la misma probabilidad de ser escogido.
- ~ **estadístico:** tipo de muestreo en el que todos los elementos que componen una población determinada tienen una probabilidad conocida de ser seleccionados.
- ~ **no estadístico:** tipo de muestreo caracterizado por carecer de aleatoriedad en la selección de los elementos que forman parte de la muestra.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- ~ **aleatorio estratificado**¹²: método de muestreo que consiste en dividir la población a estudiar en grupos o estratos lo más homogéneos posible.
- ~ **por unidad monetaria**: procedimiento de muestreo especialmente desarrollado para la auditoría de cuentas, en el que se considera como unidad muestral la unidad monetaria, de forma que el valor total de unidades monetarias registradas en una población determinada constituye el total de la población a muestrear.
- ~ **sistemático**: método de muestreo que permite obtener una cantidad de elementos de una población determinada dividiendo la misma en intervalos iguales de selección.

Nivel de confianza: probabilidad de que una estimación realizada sobre una población objeto de estudio se ajuste a la realidad. En el ámbito de las técnicas de muestreo aplicadas a la fiscalización, constituye el porcentaje de fiabilidad requerido en los estados contables y en los sistemas y procedimientos de control interno de la entidad, actividad o programa a fiscalizar para seleccionar muestras.

Nivel de significación: en el ámbito de las técnicas de muestreo aplicadas a la fiscalización, constituye el riesgo de detección determinado a partir de los valores otorgados a los riesgos inherentes y de control.

No repudio: en el ámbito de las tecnologías de la información, se refiere a la imposibilidad de que una persona o entidad que haya originado, transmitido o recibido información pueda negar haber participado en ese origen o intercambio de datos.

Opinión:

- ~ **favorable o no modificada:** pronunciamiento del Tribunal de Cuentas cuando, en una fiscalización financiera, se concluya que los estados financieros sometidos a fiscalización expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad fiscalizada, de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de sus flujos de efectivo, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
- ~ **con salvedades:** pronunciamiento del Tribunal de Cuentas cuando, en una fiscalización financiera, concurren algunos de los siguientes supuestos:
 - a) Cuando, habiéndose obtenido evidencia suficiente y adecuada, se concluya que los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones detectadas, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizados.

¹² Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

- b) Cuando no se pueda obtener evidencia adecuada y suficiente, pero se concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.
- ~ **desfavorable:** pronunciamiento del Tribunal de Cuentas cuando, en una fiscalización financiera, aunque se haya obtenido evidencia adecuada y suficiente, se concluya que los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones detectadas, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizados.
- ~ **denegada**¹³: pronunciamiento del Tribunal de Cuentas cuando no se pueda obtener evidencia suficiente y adecuada y se concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

Papeles de trabajo: documentos elaborados y recibidos en el desarrollo de la fiscalización, destinados a acreditar el trabajo realizado y el cumplimiento del programa de fiscalización previsto, así como a fundamentar los resultados y las conclusiones recogidos en el informe de fiscalización.

Párrafo de énfasis: texto incluido tras el párrafo de Opinión del informe de fiscalización, con la finalidad de destacar determinadas cuestiones que, aunque estén adecuadamente presentadas en los estados financieros, a juicio del fiscalizador son de tal importancia que resultan fundamentales para la comprensión de los mismos.

Plan Muestral: metodología y criterios utilizados para seleccionar muestras y evaluar la calidad de los datos obtenidos en las mismas. Un adecuado plan de muestreo contiene las siguientes fases: planificación de la muestra, extracción de la misma y proyección de los datos obtenidos a la población objeto de estudio.

Población: conjunto de elementos o registros sobre los que se desea realizar una investigación o estudio.

Principios de fiscalización: fundamentos básicos que deben ser respetados para garantizar el buen desarrollo de la fiscalización. Constituyen las reglas que deben regir las actuaciones fiscalizadoras para conseguir la correcta consecución de sus fines.

Proceso de negocio: conjunto de actividades y acciones relacionadas de forma lógica y cronológica con el objetivo de obtener unos resultados determinados.

Programa de trabajo: conjunto ordenado de pruebas que deben ejecutar los integrantes del equipo de fiscalización para la obtención de la evidencia adecuada y suficiente en relación con un área concreta de la fiscalización.

¹³ Párrafo modificado por Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2016.



TRIBUNAL DE CUENTAS

Riesgo de auditoría: probabilidad de que la conclusión obtenida hubiera sido diferente si las operaciones o transacciones se hubieran revisado en su totalidad.

Riesgo inherente: riesgo relacionado con la propia naturaleza de la entidad y sus relaciones con el entorno.

Riesgo de control: riesgo de que los sistemas contable y de control interno no detecten y no permitan que sea corregido oportunamente un error significativo.

Riesgo de detección: riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas en la fiscalización.

Salvedad: excepción que limita la opinión de fiscalización obtenida de los resultados de las pruebas realizadas.

Sistema de información relevante para la información financiera: procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones de una entidad y su reflejo en la formulación de los estados financieros y en la elaboración de información financiera.

Supervisión (control interno): componente del control interno de la entidad, dirigido a verificar que los controles implementados se están llevando a cabo de forma efectiva y, en caso contrario, revisar su funcionamiento.

Tecnologías de la Información: conjunto de tecnologías y herramientas que a través de equipos, aplicaciones y procesos informáticos permiten la creación, producción, tratamiento, acceso y distribución de la información. El término es comúnmente conocido como TI (IT en inglés).

Trabajo de terceros: trabajos de auditoría externa, de auditores internos de la entidad o de expertos independientes que estén relacionados con los objetivos de la fiscalización.

Trazabilidad: en el ámbito de las tecnologías de la información, se entiende como la capacidad para identificar y reconstruir el historial de las acciones o procesos que se llevan a cabo en un sistema, así como quién y cuándo las realiza.

Varianza: en estadística, es una medida de la dispersión que presenta un conjunto de elementos o variables respecto a su valor medio. Matemáticamente es el promedio de las desviaciones cuadráticas de los diferentes valores que toma una variable respecto de su valor medio.