

## CNyP y Dpto. Técnico

La aplicación práctica de la NIA-ES 240 “**Responsabilidades del Auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude**” tendrá como factores relevantes documentar adecuadamente en los papeles de trabajo, los procedimientos a realizar para cumplir con los requerimientos de la citada NIA-ES 240, mediante la preparación papeles de trabajo que los respalden. Se pretende facilitar la información orientativa necesaria para este propósito.

En este sentido se han preparado dos documentos diferenciados con una extensión y contenido diferente (una versión larga y una versión corta), al objeto de que el auditor, en base a su juicio profesional, y las características específicas de la entidad auditada y del encargo, elija y utilice la versión que considere más adecuada a las circunstancias.

La información contenida en el presente documento (**versión larga**) esta presentada en forma de programas de trabajo y/o cuestionarios, y constituye una orientación. No obstante, debe tenerse en cuenta que cada encargo de auditoría deberá adaptarse a sus circunstancias y características concretas.

El auditor debe ir cumplimentado los diferentes programas de trabajo y/o cuestionarios y elaborando los papeles de trabajo necesarios, de manera progresiva y según el orden en que aparecen en este documento.

Inicialmente en la planificación deberán completarse los procedimientos relativos a la identificación y valoración de los riesgos de fraude y el diseño de las respuestas del auditor frente a los riesgos identificados.

En fases posteriores de la auditoría, se deberán realizar y documentar los procedimientos de auditoría posteriores que constituyen las respuestas del auditor, y finalmente la evaluación de la evidencia obtenida y la consideración de otros aspectos (comunicaciones con los responsables de gobierno, obtención de manifestaciones escritas, etc)

El presente documento se compone de un apartado con una introducción y aspectos generales a considerar (puede formar parte de la documentación de auditoría sobre fraude) y de los siguientes programas de trabajo/cuestionarios:

- Procedimientos de valoración e identificación del riesgo de fraude
- Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude
- Evaluación de la evidencia obtenida y otros aspectos

Algunos apartados de este documento recogen explicaciones introductorias, para facilitar la comprensión y el objetivo de lo que se pretende en cada caso (programa, cuestionario, etc). Estas explicaciones pueden perfectamente formar parte de la documentación que soporta el trabajo del auditor respecto a las posibles incorrecciones y respuestas en relación con los riesgos de fraude.

Adicionalmente el documento contiene una serie de Anexos con ejemplos ilustrativos para facilitar la aplicación práctica.

“Esperamos que los documentos elaborados, tanto la versión corta como la larga, sean de vuestro interés y sirvan para facilitaros la tarea en el área de la revisión de los estados financieros respecto al fraude”.

## DOCUMENTO TÉCNICO PARA LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NIA-ES 240 RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

### 1. Introducción y aspectos generales a considerar

En relación con la responsabilidad sobre la prevención y detección del fraude, así como del diseño e implantación del control interno necesario, la NIA-ES 240 establece que los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son sus principales responsables.

Este documento de trabajo incorpora aspectos a considerar para documentar el cumplimiento de las **responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude**.

De acuerdo con la NIA-ES 240 se define el concepto de fraude como acción intencionada que conlleva el engaño para conseguir una ventaja injusta o ilegal. Asimismo, no es responsabilidad del auditor determinar si se ha producido un fraude desde el punto de vista legal, sino que lo que al auditor le concierne es el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

En relación con los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude nos podemos encontrar con dos tipos de incorrecciones que son relevantes para nuestra consideración:

- 1) Incorrecciones resultantes de **información financiera fraudulenta**, que puede estar manipulada por la dirección mediante incorrecciones intencionadas para engañar a los usuarios de los estados financieros, por ejemplo para maximizar una remuneración basada en resultados, minimizar impuestos o sobrevalorar resultados para obtener financiación bancaria, la alteración de los registros contables o la documentación soporte, falsear u omitir hechos o transacciones, aplicación errónea intencionada de principios contables, asientos ficticios o manipulación de juicios e hipótesis en que se basan las estimaciones.

Otros ejemplos de información financiera fraudulenta que se puede cometer pueden ser omitir, adelantar o retrasar la inclusión en las cuentas de eventos y transacciones que se han producido durante el período auditado; ocultar, o no revelar, hechos que pueden afectar a los importes registrados en las cuentas; participar en transacciones complejas y estructuradas para tergiversar el sentido de la posición financiera o los rendimientos de la entidad, y modificar los registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

- 2) Incorrecciones resultantes de **apropiación y/o uso indebido de activos**, que pueden implicar la sustracción de activos y, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos y que puede lograrse mediante diversas formas, entre otras: malversación de ingresos, sustracción de activos, desvío de fondos, pagos a proveedores ficticios, comisiones ilegales o utilización de activos para uso personal, etc.

Cuando los auditores recogemos información para identificar riesgos de incorrecciones materiales debidos a fraude, tenemos que considerar ambos tipos de incorrecciones, mantener una actitud de especial escepticismo profesional (particularmente importante en relación con el riesgo de fraude) y

poner en práctica los requerimientos de la NIA-ES 240 para la identificación y valoración de los riesgos de fraude y diseño de la respuesta adecuada en la realización de la auditoría.

El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente crítica y la evaluación de los procedimientos de auditoría.

Asimismo, se deben considerar las posibilidades de elusión de los controles y reconocer que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar errores pueden no ser apropiados en el contexto de un determinado riesgo de fraude. También hemos de reconocer que la posibilidad de que una incorrección debida a fraude pudiera darse, a pesar de nuestra experiencia en la entidad, así como respecto a la honestidad y la integridad de la dirección y los responsables de gobierno.

Cuando se produce el fraude desde el punto de vista anteriormente comentado, generalmente están presentes tres aspectos:

(1) la dirección u otros empleados tienen un **incentivo o presión** que proporciona una razón para cometer el fraude;

(2) existen circunstancias —por ejemplo, la ausencia de controles, controles inefectivos o la capacidad de la dirección para evitar dichos controles— que proporcionan una **oportunidad** para que se realice el fraude; y

(3) aquellas personas implicadas son capaces de **racionalizar** un acto fraudulento, es decir algunas personas poseen una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto con pleno conocimiento e intencionalidad. Incluso los individuos honestos pueden cometer un fraude si el entorno les presiona suficientemente. Cuanto mayor sea el incentivo o presión, mayor será la capacidad de las personas para racionalizar el hecho de aceptar cometer un fraude.

Aunque el riesgo de incorrecciones materiales debidas a fraude puede ser mayor cuando las tres condiciones para el fraude son evidentes, no podemos asumir que la incapacidad para observar una o dos de estas condiciones signifique que no existe un riesgo de incorrección material debida a fraude.

Determinadas afirmaciones, saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar tienen un alto riesgo inherente porque requieren un alto nivel de juicio y subjetividad por parte de la dirección, y también pueden presentar un riesgo de incorrección material debido a fraude, ya que son susceptibles de manipulación por parte de la dirección.

Es posible que se identifiquen uno o más riesgos de incorrecciones materiales debidos a fraude en una auditoría. En particular, existe la presunción de que normalmente identificaremos uno o más riesgos de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos.

Debemos ejercitar nuestro juicio profesional para considerar los factores de riesgo de forma individual y en su conjunto.

## 2. Procedimientos de valoración e identificación del riesgo de fraude

### PROGRAMA DE TRABAJO

	Procedimiento/Asunto a tratar	Ref PT	Hecho por
<b>PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DE RIESGO DE FRAUDE Y ACTIVIDADES RELACIONADAS</b>			
1	Planificar los procedimientos necesarios para identificar los riesgos de fraude; a tal efecto mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de la posible experiencia previa del auditor sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables de gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R12)		
2	Reunir información para identificar los riesgos de fraude, incluyendo los resultados de los siguientes trabajos realizados : <ul style="list-style-type: none"> <li>• cliente / aceptación de compromiso y proceso de continuidad</li> <li>• en su caso, revisión de los cierres preliminares</li> <li>• consideración de los resultados de los procedimientos realizados relacionados con el control interno</li> </ul>		
3	Llevar a cabo una reunión entre los miembros del equipo de trabajo para discutir acerca del riesgo potencial de incorrecciones materiales debidas a fraude (NIA-ES 240/R15). Esta discusión debe realizarse obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.  Documentar esta reunión, indicando los miembros del equipo que han participado, y acreditando que: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se ha puesto un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude, considerado circunstancias que puedan ser indicativas de manipulación de resultados, factores que puedan suponer incentivos, presiones u oportunidades para cometer fraude.</li> <li>• El socio determine las cuestiones que se deben a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión.</li> </ul>		
4	En relación con los procedimientos analíticos realizados como parte de la identificación de riesgos, documentar y evaluar si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R22), considerando que, dado que estos procedimientos analíticos generalmente utilizan datos agregados, sus resultados sólo proporcionan una indicación inicial sobre si puede existir una incorrección material debida a fraude en los estados financieros. Por este motivo, los resultados de estos procedimientos deben ser considerados conjuntamente con otras fuentes de información.  Prestar especial atención a las cuentas de ingresos y cuentas relacionadas, ratios		

	<p>financieros clave que no han cambiado cuando se esperan cambios en los mismos basándonos en nuestro conocimiento del negocio del cliente y de su sector, o transacciones significativas que pueden ser indicativas de una incorrección material debida a información financiera fraudulenta.</p>		
5	<p>Documentar que se ha tenido en cuenta cualquier otra información adicional obtenida que indique la existencias de riesgos de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R23), por ejemplo revisión de papeles de trabajo del auditor anterior o conclusiones obtenidas mediante la realización de algún otro procedimiento de auditoría.</p>		
6	<p>Evaluar y documentar si la información obtenida en la comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, indica la presencia de factores de riesgo de fraude.</p> <p>Evaluar si la información obtenida en la auditoría mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude (NIA-ES 240/R24)</p>		
7	<p>Documentar la realización de indagaciones en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R17-R18-R19-R20-R21). Realizar estas preguntas a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La Dirección</li> <li>• A Otras personas</li> <li>• A los Auditores Internos (en su caso)</li> <li>• A los Responsables de gobierno</li> <li>• Al Comité de Auditoría (en su caso)</li> </ul> <p>En el supuesto de que las respuestas que obtengamos a las preguntas realizadas sean incongruentes o inconsistentes, debemos obtener información adicional para resolver estas incongruencias/inconsistencias (NIA-ES 240/R14)</p> <p><i>Nota: A estos efectos en el Anexo 1 de este documento se proporciona un Modelo orientativo.</i></p>		
<b>IDENTIFICACIÓN DE FACTORES DE RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL DEBIDA A FRAUDE</b>			
8	<p>Identificar y evaluar los factores de riesgo de fraude (NIA-ES 240/R25). Para ello indagar con las personas apropiadas en la entidad sobre si se dan situaciones que pueden suponer factores de riesgo de fraude y proporcionar las explicaciones que se consideren oportunas o la referencia del papel de trabajo donde se pueda encontrar información adicional.</p> <p>Realizar este trabajo presentando las indagaciones por separado con respecto a los dos tipos de fraude relevantes para el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• información financiera fraudulenta y</li> <li>• apropiación indebida de activos.</li> </ul> <p>A su vez para cada uno de dos tipos de fraude indicados anteriormente, clasificar los factores de riesgo en función de las condiciones que pueden estar presentes cuando se</p>		

	<p>producen incorrecciones materiales debidas a fraude:</p> <p>a) incentivos y elementos de presión;                  b) oportunidades;                  c) actitudes y racionalización.</p> <p>En este proceso considerar que el hecho de identificar uno o más riesgos de fraude no implica que el control interno a nivel general sea inefectivo, necesariamente. No obstante si identificamos numerosos factores de riesgo de fraude, ello debe ser considerado en nuestra evaluación del control interno a nivel general. Al respecto prestamos especial atención a los factores de riesgo relacionados con las actitudes de la dirección o los responsables de gobierno de la entidad, o a oportunidades resultantes de una inapropiada atención hacia el control interno.</p> <p>Documentar los riesgos identificados y desarrollar los objetivos de la auditoría para cada riesgo específico.</p> <p><i>Nota: A estos efectos en el Anexo 2 de este documento se proporciona un Modelo orientativo</i></p>		
9	<p>En particular, identificar y documentar si es pertinente, las presiones y los incentivos para realizar informes financieros fraudulentos derivados de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• amortización de la deuda o condiciones de los convenios - revisar las comunicaciones relevantes con los acreedores significativos</li> <li>• entorno normativo en el que opera la entidad - revisar las comunicaciones relevantes con los organismos reguladores</li> <li>• presupuesto de la entidad y proceso de previsiones y actualización de presupuesto</li> <li>• expectativas de terceros y/o accionistas, sobre el rendimiento financiero de la entidad - analizar dichas expectativas con el Director General, el Director Financiero y los responsables de gobierno</li> <li>• Acuerdos en materia de compensación de los la dirección y empleados clave en la presentación y elaboración de la información financiera.                         <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Considerar                                 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) cualquier vinculación con el rendimiento financiero de la entidad y, en su caso, los precios de las acciones y</li> <li>b) participación en la propiedad y opciones sobre acciones</li> </ul> </li> <li>✓ Considerar también la posibilidad de influir en acuerdos de venta clave y la gestión de segmentos de negocio/filiales.</li> </ul> </li> </ul>		
10	<p>Obtener conocimiento y evaluar la idoneidad del sistema en la entidad diseñados para prevenir, disuadir y detectar el fraude. Considerar las deficiencias identificadas respecto al control interno y su posible efecto respecto al riesgo de fraude</p>		
11	<p>En la circularización a los asesores legales y a los asesores fiscales, considerar la conveniencia de solicitar información para recabar su conocimiento sobre la existencia de riesgos de los que pudieran derivarse incorrecciones materiales debidas a fraude.</p>		
12	<p>Resumir los riesgos de fraude identificados. Establecer por parte del equipo de auditoría, los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos (NIA-ES 240/ R27), y como tales deberá de diseñarse la respuesta de auditoría oportuna.</p>		

	<i>Nota: A estos efectos en el Anexo 4 de este documento se proporciona un Modelo orientativo.</i>		
13	Para los riesgos identificados según el apartado anterior de este programa, obtener conocimiento (y documentarlo) de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control que sean relevantes para dichos riesgos (NIA-ES 240/R27).		

	Procedimiento/Asunto a tratar	Ref PT	Hecho por
<b>Reconocimiento de ingresos</b>			
14	Basándonos en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos (NIA-ES 240/R26), documentar explicaciones/descripciones sobre los tipos de ingresos y transacciones generadoras de ingresos que existen en la entidad auditada, así como la posibilidad de que puedan dar lugar a riesgos de fraude.		
15	Identificar riesgos de posibles fraudes que se puedan dar en la entidad en relación con el reconocimiento de ingresos Considerar a modo orientativo si pueden producirse situaciones como las descritas a continuación <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los ingresos se reconocen en un periodo incorrecto</li> <li>• Se registran ventas ficticias</li> <li>• Se producen expediciones o ventas reales que no tienen su correspondiente reflejo contable en la contabilidad</li> <li>• Existen acuerdos contractuales con los clientes y no están debidamente contabilizados</li> <li>• Los ingresos se registran respecto a transacciones que no cumplen los criterios de reconocimiento de ingresos</li> <li>• Los ingresos se encuentran sobre/infra valorados debido a un interés determinado</li> <li>• Etcétera</li> </ul> <i>Nota: A estos efectos en el Anexo 3 de este documento se proporciona un Modelo orientativo</i>		
16	Cuando, en situaciones infrecuentes, nuestra conclusión como auditores es que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, debemos preparar un memorándum e incluirlo en la documentación de auditoría, explicando y justificando las razones que sustentan dicha conclusión (NIA-ES 240/R47)		

### **3. Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude**

El auditor responde al riesgo de incorrecciones importantes debidas a fraude de las siguientes maneras:

- una respuesta global que influya en la forma en la que se realiza la auditoría
- una respuesta a los riesgos contables identificados que afecte a la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría, incluyendo el reconocimiento de ingresos fraudulentos.
- una respuesta que implique la realización de ciertos procedimientos de auditoría para hacer frente a los riesgos derivados de elusión de los controles por parte de la dirección, dada la manera impredecible en la que dicha elusión se puede producir.

#### PROGRAMA DE TRABAJO/CUESTIONARIO

	Asunto	Comentario o PT Ref	Hecho por
<b>a) Respuestas globales</b>			
1	Asignar y supervisar al personal de auditoría teniendo en cuenta sus conocimientos, cualificación y capacidad (NIA-ES 240/R29a)		
2	Evaluar la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en particular en relación a mediciones subjetivas y transacciones complejas, que pudieran ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados (NIA-ES 240/R29b)		
3	Introducir elementos de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría (NIA-ES 240/R29c). A estos efectos identificar convenientemente o explicar mediante un memorándum, cuales son los procedimientos de auditoría que incorporan los citados elementos de imprevisibilidad (por ejemplo identificando el área y el procedimiento concreto)		
<b>b) Reconocimiento de ingresos</b>			
4	<p>Dar una respuesta específica a los riesgos de posibles incorrecciones materiales debidas a fraude en relación con el reconocimiento de ingresos.</p> <p>Describir los procedimientos que resulte oportuno establecer en cada caso, en función de las circunstancias específicas de cada auditoría y los riesgos de fraude identificados en relación al reconocimiento de ingresos.</p> <p><i>Nota: Habitualmente (en la mayor parte de los encargos de auditoría) será necesario realizar procedimientos de auditoría posteriores como respuesta riesgos asociados con el reconocimiento de ingresos incorrecto. Estos procedimientos deben ser adaptados a cada encargo de auditoría específico (por ejemplo, corte de ventas históricamente incorrecto, incentivos para acelerar el reconocimiento de los ingresos, etc). Este trabajo se puede documentar mediante la elaboración y cumplimentación de un programa de trabajo que contenga aspectos como los que se incluyen, a modo de ejemplo, en el Anexo 2 Respuestas específicas- Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y en particular "Reconocimiento de ingresos", de la NIA-ES 240</i></p>		
<b>c) Elusión de controles por parte de la dirección</b>			
5	Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros (NIA-ES 240/R32a y NIA-ES 330 R20b).		



	<p>(a) Realizar indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Preguntar a las personas implicadas en el proceso, incluido el personal de contabilidad y el que realiza la entrada de datos, los programadores y el personal informático y todo aquél que haya estado implicado en el inicio, registro o proceso de información, respecto a</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ si se les ha solicitado hacer entradas excepcionales, sin base o inadecuadas (incluyendo entradas a instancias de la dirección, entradas de consolidación u información no registradas en los libros de contabilidad general), o</li> <li>✓ si dichas entradas fueron iniciadas por la dirección fuera del proceso de contabilidad normal.</li> </ul> <p>(b) Seleccionar asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del período, considerando las entradas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ realizadas en horas extrañas</li> <li>✓ excepcionales o en cuentas poco utilizadas</li> <li>✓ registradas en periodo de cierre o después del cierre</li> <li>✓ realizadas durante el cierre contable</li> <li>✓ no documentadas por indicación de la dirección</li> <li>✓ transacciones complejas</li> <li>✓ partes vinculadas</li> <li>✓ etc</li> </ul> <p>(c) Valorar la integridad de las fuentes de entradas del diario y de otros ajustes, considerando entradas rutinarias o estándar, entradas ocasionales, entradas ordenadas por la dirección, otras entradas del diario y ajustes que no se han incluido en el libro de contabilidad general ("fuera del sistema") incluidas hojas de cálculo utilizadas para agrupar o combinar cuentas generales del libro de contabilidad y hacer ajustes de consolidación, reclasificaciones y otros ajustes para obtener cantidades en los registros contables.</p> <p>(d) Considerar la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el período. Asegurarse de que están registradas apropiadamente y disponen de evidencias suficientes. Para las entradas seleccionadas del diario y otros ajustes, asegurarse de que existe soporte documental y registros adecuados y obtener evidencia de auditoría de que las entradas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Iniciadas por una persona autorizada</li> <li>• Revisadas/aprobadas por una personada adecuada y conforme con la política de la entidad auditada</li> <li>• Disponen de evidencias probatorias, competentes y suficientes</li> <li>• Reflejan los acontecimientos y las transacciones fundamentales</li> <li>• Registradas convenientemente:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- En el período apropiado</li> <li>- Coherentes con los principios contables adoptados</li> </ul> </li> </ul>		
6	<p>Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R32b).</p>		

	<p>Al realizar esta revisión:</p> <p>(a) Evaluar si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, volver a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y</p> <p>(b) Llevar a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del período anterior.</p>		
7	<p>En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales, evaluar si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (NIA 240/R32c)</p> <p>A tal efecto evaluar la lógica empresarial en transacciones excepcionales significativas. En particular, considerando si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la forma de la transacción parece excesivamente compleja (por ejemplo, si afecta a múltiples entidades dentro de un grupo consolidado o a terceras partes no relacionadas)</li> <li>• el tratamiento contable refleja la realidad económica y comercial fundamental de la transacción</li> <li>• hay documentación adecuada que se haya discutido y aprobado por parte de los responsables del órgano de gobierno, en particular respecto a:           <ul style="list-style-type: none"> <li>- la naturaleza y el tratamiento contable de la transacción</li> <li>- la participación de partes relacionadas, incluyendo las entidades de propósito especial y otras no consolidadas relacionadas con la transacción</li> </ul> </li> <li>• la transacción implica a partes relacionadas no identificadas previamente o partes que no disponen de adecuada situación financiera para apoyar la transacción y esto hace que se necesite ayuda de la entidad que se está auditando.</li> </ul>		
8	<p>Determinar si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, se necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados de forma específica anteriormente (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos de los puntos 5, 6 y 7 anteriores). (NIA-ES 240/R33)</p>		
<b>d) Otros aspectos a considerar</b>			
9	<p>Para cada riesgo específico de fraude identificado:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Obtener y documentar una comprensión de los procesos pertinentes, incluidos los sistemas informáticos y los controles relativos a iniciar, registrar, procesar y notificar transacciones, entradas de diario y otros ajustes</li> <li>✓ Evaluar el diseño de tales controles (valorar si se aplican). Incluya controles sobre la iniciación y registro de las entradas de diario y otros ajustes. Considere el riesgo</li> </ul>		

	de omisión de tales controles por parte de la dirección		
10	<p>Para cada riesgo específico de fraude identificado, diseñar la respuesta planeada de la auditoría (naturaleza, extensión y duración de los procedimientos).</p> <p><i>Nota: Este trabajo se puede documentar mediante la elaboración y cumplimentación de un programa de trabajo que contenga aspectos como los que se incluyen, a modo de ejemplo, en el Anexo 2 de de la NIA-ES 240 “Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude”, y en concreto se ofrecen ejemplos sobre:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Consideración relativa a las afirmaciones</i></li> <li>• <i>Respuestas específicas- Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta, para</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Cantidades de existencias</i></li> <li>✓ <i>Estimaciones de la dirección</i></li> </ul> </li> <li>• <i>Respuestas específicas- Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos</i></li> </ul>		
11	<p>Ejecutar la respuesta planificada de auditoría para cada riesgo específico de fraude identificado y dependiendo de las circunstancias y del tipo de riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• realizar procedimientos sustantivos.</li> <li>• probar la eficacia operativa de los controles diseñados para mitigar el riesgo</li> </ul> <p><i>Nota: A estos efectos en el Anexo 5 de este documento se proporciona un modelo orientativo para documentar un resumen de las respuestas de auditoría a los riesgos de fraude Identificados. Estas respuestas se deberán documentar en los correspondientes papeles de trabajo que respalden los procedimientos planteados (respuestas a los riesgos identificados)</i></p>		

#### **4. Evaluación de la evidencia obtenida y otros aspectos**

##### PROGRAMA DE TRABAJO/CUESTIONARIO

	Procedimiento/Asunto a tratar	Comentarios o Ref PT	Hecho por
<b>a) Aspectos generales</b>			
1	Evaluar, durante o hacia el final del trabajo de campo, los resultados de todos los procedimientos de auditoría realizados para determinar la existencia de riesgos de fraude anteriormente no identificados o información que pueda cambiar nuestras evaluaciones anteriores o la respuesta de nuestra auditoría a los riesgos identificados de fraude		
2	En caso de haber identificado un documento que podría no ser auténtico o que sus términos podrían haber sido modificado, realizar investigaciones detalladas (NIA-ES 240/R13), por ejemplo mediante la confirmación directa con terceros, la utilización de un experto que valore la autenticidad del documento, etc.		
<b>b) Evaluación de la evidencia obtenida</b>			
3	Evaluar si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría (para alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros) son indicativos de una posible incorrección material debida a fraude no identificada previamente (NIA-ES 240/R34).		

4	Cuando se ha identificado una incorrección (sea o no material), evaluar si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, evaluar las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada (NIA-ES 240-ES/R35).		
5	En caso de haber identificado una incorrección, y se tengan razones para considerar que es o puede ser resultado de un fraude y que está implicada la dirección de la entidad, volver a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados (NIA-ES 240-ES/R36).		
6	Evaluar, en base a los procedimientos de auditoría aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida, si la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. (NIA-ES 330/R25 y NIA-ES 240/A49).  <i>Nota: A estos efectos en el Anexo 6 de este documento se proporciona un modelo orientativo</i>		
7	Si se confirma que las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no se puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluar las implicaciones que este hecho tendrá en nuestro informe de auditoría (NIA-ES 240-ES/R37)		
<b>c) Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo</b>			
8	Si se ha detectado una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude y esto hace que el auditor se encuentre en circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría: · ¿se han determinado las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, incluyendo si existe requerimiento de información a las personas que realizaron su nombramiento o a las autoridades regulatorias? · ¿Se ha considerado si procede la renuncia del encargo? (NIA-ES 240-ES/R38) Nota <i>En relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en el artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo</i>		
<b>d) Manifestaciones escritas</b>			
9	Obtener de la dirección y cuando proceda de los responsables de gobierno de la entidad manifestaciones escritas sobre los siguientes aspectos:  ·reconocimiento de su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar fraude  · revelación de los resultados de la valoración realizada del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude  · revelación de su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados la dirección, empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno u otras personas (cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros)		

	· revelación de su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros  (NIA-ES 240-ES/R39)		
<b>e) Comunicaciones a la dirección y a los responsables de gobierno y a las autoridades reguladoras y supervisoras</b>			
10	En caso de identificar un fraude comunicarlo al nivel adecuado de la dirección y documentar apropiadamente tal comunicación (NIA-ES 240-ES/R40).		
11	Salvo que todos los responsables de gobierno participen en la dirección, comunicar a los responsables de gobierno los fraudes identificados (o indicios) en los que hayan participado la dirección, empleados con funciones importantes de control interno u otras personas, así como cualquier otra cuestión relativa a fraude que sea relevante y documentar apropiadamente tales comunicaciones (NIA-ES 240-ES/R41-R42).		
12	Si se identifica un fraude, determinar nuestra responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad, considerando que el deber de informar puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad. (NIA-ES 240-ES/R43) <i>Nota: A este respecto tener presente lo establecido en los artículos 25 y en la Disposición Final Primera del TRLAC y en su normativa de desarrollo</i>		

## ANEXO 1

### Modelo orientativo para documentar las indagaciones que el auditor debe realizar como parte de los procedimientos de valoración del riesgo de fraude y actividades relacionadas

Es necesario realizar y documentar una serie de indagaciones en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240/R17-R18-R19-R20-R21). Debemos realizar estas preguntas a:

- La Dirección
- Otras personas
- Auditores Internos (en su caso)
- Responsables de gobierno
- Comité de Auditoría (en su caso)

#### DIRECCIÓN

Respecto a los miembros de la dirección, se realizarán indagaciones sobre si ellos son conscientes de la existencia de algún fraude, y los procedimientos y controles que la entidad ha establecido para prevenir, disuadir y detectar el fraude.

Indicamos a continuación los datos que identifican a las personas con las que mantuvimos las conversaciones.

Fecha de la reunión:	
Nombre	Cargo

Realizamos las siguientes preguntas

Pregunta	Respuesta
Resumir las conversaciones para describir el proceso de valoración y evaluación general realizada por la Dirección del riesgo de que los estados financieros puedan tener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones [por ej., procesos utilizados para identificar, analizar y gestionar los riesgos (fraude y otros) con los que se enfrenta la entidad].	
Resumir las conversaciones para describir el proceso seguido por la Dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido riesgos específicos conocidos por la Dirección, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar respecto a los que pueda existir algún fraude.	
Describir si la Dirección tiene conocimiento de algún fraude que haya sido realizado o de algún fraude del que se sospeche.	
Conocimiento de la Dirección de denuncias sobre información financiera fraudulenta, por ejemplo, alguna denuncia recibida de terceros u otras comunicaciones de los empleados, antiguos empleados, analistas u otros inversores.	
Conocimiento de la dirección sobre los riesgos de fraude existentes en la entidad, incluyendo cualquier riesgo de fraude específico que la entidad haya identificado o	

saldos de cuentas o clases de transacciones para las que es probable que exista un riesgo de fraude	
Comentar con la Dirección la existencia de programas y controles que la entidad ha establecido para mitigar los riesgos de fraude específicos que han sido identificados, o que de otro modo ayudan a prevenir, disuadir y detectar el fraude, y cómo la dirección supervisa estos programas y controles	
Para una sociedad con varias ubicaciones comentar con la Dirección: (1) la naturaleza y extensión de la supervisión de las localizaciones operativas o segmentos de negocio, y (2) si existen ubicaciones operativas o segmentos de negocio para las que el riesgo de fraude es más probable que exista	
Comentar con la Dirección si ha comunicado a los responsables del gobierno de la entidad los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude.	
Comentar con la Dirección si ha comunicado y cómo comunica a los empleados sus puntos de vista sobre la práctica del negocio y el código de conducta.	
Comentar con la Dirección si ha informado sobre el control interno de la entidad al Comité de Auditoría (en su caso) o a otras personas con autoridad y responsabilidad equivalentes, y si la Dirección cree que el control interno (incluyendo el entorno de control de la sociedad, los procesos de evaluación del riesgo, las actividades de control, los sistemas de información y comunicación y las actividades de seguimiento) sirve para prevenir, disuadir o detectar los errores materiales debidos a fraude.	

**Nota:**

En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la Dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

**OTRAS PERSONAS**

Otras personas con las que se pueden mantener conversaciones sobre el fraude pueden ser las siguientes:

- ✓ Asesor Legal
- ✓ Director de Ventas
- ✓ Empleados que participen en transacciones complejas o inusuales
- ✓ Personal operativo no involucrado directamente en el proceso de preparación de los estados financieros
- ✓ Personas encargadas del tratamiento de las denuncias por fraude
- ✓ Empleados con distintos niveles de autoridad

Indicamos a continuación los datos que identifican a las personas con las que mantuvimos las conversaciones.

Fecha de la reunión:	
Nombre	Cargo

Realizamos las siguientes preguntas

Pregunta	Respuesta
¿Tienen las personas consultadas conocimiento de algún fraude o sospechas de que se haya cometido algún fraude?	
¿Comunica la dirección a los empleados sus ideas sobre prácticas comerciales y comportamiento ético? ¿Cómo lo hace?	
¿Se ha producido algún cambio importante en la forma de procesar las operaciones?	
¿Cuál es la opinión general de las personas consultadas sobre los riesgos de fraude en la entidad?	

### AUDITORÍA INTERNA (en su caso)

Si la entidad auditada no tiene un departamento de auditoría interna, considerar si su ausencia constituye un riesgo de fraude o afecta a nuestra evaluación del control interno a nivel global.

Indicamos a continuación los datos que identifican a las personas con las que mantuvimos las conversaciones.

Fecha de la reunión:	
Nombre	Cargo

Realizamos las siguientes preguntas

Pregunta	Respuesta
¿Cuáles son los puntos de vista y opiniones de los auditores internos sobre los riesgos de fraude en la entidad?	
¿Tienen los auditores internos conocimiento de algún fraude o sospechas de que se haya cometido algún fraude?	
¿Han realizado procedimientos para identificar o detectar fraudes durante el año?	
¿Ha respondido satisfactoriamente la Dirección a cualquier hallazgo resultante de los procedimientos realizados para identificar o detectar fraudes?	

### RESPONSABLES DE GOBIERNO DE LA ENTIDAD

Indicamos a continuación los datos que identifican a las personas con las que mantuvimos las conversaciones.

Fecha de la reunión:	
Nombre	Cargo

Realizamos las siguientes preguntas

Pregunta	Respuesta



Comentar con los responsables del gobierno de la entidad y obtener conocimiento sobre el modo en el que ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos	
Comentar con los responsables del gobierno de la entidad y obtener conocimiento para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad.	

Nota: En entidades en las que exista Comité de Auditoría, se deben realizar y documentar indagaciones, en relación con los procesos de supervisión de evaluación de los riesgos de fraude que realiza la dirección, si el Comité tiene conocimientos de algún fraude y su opinión sobre los riesgos o sospechas de fraude, tratamiento de quejas relacionadas con la contabilidad, control interno, asuntos de auditoría, etc.

### **Incongruencias**

En el supuesto de que las respuestas que obtengamos a estas preguntas sean incongruentes o inconsistentes, debemos obtener información adicional para resolver estas incongruencias/inconsistencias (NIA-ES 240/R14)

<u>Descripción de las incongruencias en las indagaciones a la dirección, otras personas, responsables de gobierno, etc.</u>
---

## ANEXO 2

### Modelo orientativo de Cuestionario de identificación de factores de riesgo de fraude

El cuestionario que se presenta a continuación permite, mediante su cumplimentación, identificar y evaluar los factores de riesgo de fraude (NIA-ES 240/R25). En el cuestionario se indican situaciones que son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor:

- la información financiera fraudulenta y
- la apropiación indebida de activos.

Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las condiciones que pueden estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude:

- a) incentivos y elementos de presión;
- b) oportunidades;
- c) actitudes y racionalización.

Aunque los factores de riesgo descritos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgos adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Para cumplimentar el cuestionario el auditor debe analizar si se dan alguna de las siguientes situaciones, y proporcionar las explicaciones que se consideren oportunas o la referencia del papel de trabajo donde se pueda encontrar información adicional

#### Factores de riesgo por incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Prestamos especial atención a los factores de riesgo relacionados con las actitudes de la dirección o los responsables de gobierno de la entidad, o a oportunidades resultantes de una inapropiada atención hacia el control interno.

#### *Incentivos/Presiones*

Asunto	Si	No	NA	Comentarios
<b>a) Amenaza a la estabilidad o rentabilidad</b>				
¿La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como:				
· un alto grado de competencia del mercado asociado a un descenso en los márgenes?				
· gran vulnerabilidad a cambios rápidos (tecnológicos, obsolescencia de productos, tipos de interés, ...)?				
· descensos significativos de demanda?				
· aumento del número de empresas fallidas en el sector?				

· pérdidas operativas que abocan a una quiebra, ejecución forzosa o absorción hostil?				
· flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones, al tiempo que se generan beneficios?				
· crecimiento rápido o rentabilidad inusual en comparación con empresas del mismo sector?				
· nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios?				
<b>b) Presión excesiva a la dirección</b>				
¿La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de				
· expectativas de rentabilidad o tendencia excesivamente optimistas?				
· la necesidad de obtener financiación adicional para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de I+D o de inversión de activos?				
· capacidad limitada para cumplir con los requerimientos de la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda?				
· los efectos negativos de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos?				
<b>c) Situaciones personales de la dirección amenazadas</b>				
¿La situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables de gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:				
· tienen intereses financieros significativos en la entidad?				
· una parte significativa de su retribución depende de la consecución de objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo?				
· han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad?				
· existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad?				

### **Oportunidades**

Asunto	Si	No	NA	Comentarios
<b>a) Naturaleza del sector o de las operaciones</b>				
¿La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:				
· transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría?				
· una fuerte presencia o capacidad de dominio de un determinado sector de la industria que permite a la entidad imponer términos o condiciones a los proveedores o a los clientes que pueden dar lugar a transacciones inadecuadas o no realizadas en condiciones de independencia mutua?				

· activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar?				
· transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del período, que plantean una problemática del tipo "fondo sobre la forma"?				
· operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales?				
· utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara?				
· cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara?				
<b>b) Seguimiento no eficaz por la dirección</b> ¿El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:				
· el hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección sin que existan controles compensatorios?				
· el hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno?				
<b>c) Estructuras organizativas complejas</b> ¿Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:				
· dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones en el control de la entidad?				
· estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales?				
· rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad?				
<b>d) Control interno ineficiente</b> ¿Los componentes del control interno son deficientes como consecuencia de:				
· un seguimiento inadecuado de los controles (manuales o automatizados)?				
· unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de auditoría interna o de tecnología de la información?				
· sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno?				

### **Actitudes y racionalización**

Asunto	Si	No	NA	Comentarios
¿Se ha producido alguna de estas situaciones?				
· ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.				
· participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en				

relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.				
· historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.				
· interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.				
· la práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.				
· el hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.				
· interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.				
· escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.				
· el propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.				
· disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.				
· intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.				
· la relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa debida a: - disputas frecuentes con el auditor sobre cuestiones (contables, de auditoría o de información) - exigencias poco razonables como restricciones de tiempo al auditor (para finalización trabajo o informe) - imposición de restricciones al auditor (límite indebido de acceso a personas o a información) o actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor de cara a influir en el alcance del trabajo del auditor o en el personal asignado.				

### **Factores de riesgo relacionados con incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos**

Muchos de estos factores de riesgo se relacionan con un desinterés en, o una despreocupación sobre, la salvaguarda de los activos o los controles sobre aquellos activos que son susceptibles a una apropiación y/o uso indebido. Algunos de los factores de riesgo relacionados con incorrecciones materiales resultantes de la información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales resultantes de la apropiación y/o uso indebido de activos.

#### ***Incentivos/Presiones***

Asunto	Si	No	NA	Comentarios
¿Se tiene conocimiento de que algún miembro de la dirección, o algún empleado de la compañía con acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos, tiene obligaciones financieras personales que pudieran presionarle para apropiarse indebidamente de dichos activos?				

¿Existen malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos provocadas por <ul style="list-style-type: none"> <li>• futuros despidos conocidos o previsibles?</li> <li>• cambios recientes o previstos en la remuneración o en sus planes de pensiones?</li> <li>• ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas?</li> </ul>				
---	--	--	--	--

### **Oportunidades**

Asunto	Si	No	NA	Comentarios
<b>a) Circunstancias que pueden aumentar el grado de exposición</b>				
¿Existe riesgo de apropiación indebida de activos debido al mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo?				
¿Existe riesgo de apropiación indebida de activos debido a la tenencia de partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas?				
¿Existe riesgo de apropiación indebida de activos debido a la tenencia de activos fácilmente convertibles en dinero?				
¿Existe riesgo de apropiación indebida de activos debido a la tenencia de activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible?				
<b>b) Control interno inadecuado</b>				
¿Existe un control interno insuficiente sobre los activos debido a:				
• una inadecuada segregación de funciones?				
• una inadecuada supervisión de los gastos de la alta dirección (viajes, gastos de representación, etc.)?				
• una inadecuada supervisión por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos?				
• un proceso de selección de personal inadecuado para puestos con acceso a activos?				
• un sistema de registro inadecuado en relación con los activos?				
• un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo compras)?				
• medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos?				
• la falta de conciliación completa y oportuna de activos?				
• la ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada?				
• la ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control?				
• una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida?				
• controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión?				

***Actitudes y racionalización***

Asunto	Si	No	NA	Comentario
¿Se ha detectado una falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos?				
¿Se ha detectado una falta de atención con respecto al control interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras de deficiencias conocidas en el control interno?				
¿Se han detectado cambios de comportamiento o de estilo de vida del algún empleado que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos?				
¿Se ha detectado por parte de la dirección de la compañía tolerancia a las sustracciones menores?				

### ANEXO 3

#### Modelo orientativo de cuestionario para la identificación de riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos

La NIA-ES 240 se basa en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos (NIA-ES 240/R26), por lo que es necesario evaluar qué tipo de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o afirmaciones dan lugar a riesgos de fraude.

Asimismo como auditores estamos obligados a responder específicamente a los riesgos de posibles incorrecciones materiales debidas a fraude en relación con el reconocimiento de ingresos, para lo cual se deberán diseñar/seleccionar y realizar los procedimientos de auditoría posteriores que resulten necesarios en función de las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría.

Como parte del análisis del control interno, habitualmente, como auditores, debemos entender los procesos de negocio y los circuitos habituales de la entidad auditada relacionados con la obtención de ingresos, así como, en su caso acuerdos que hayan podido alcanzarse con clientes (sean escritos, supuestos o implícitos).

Los riesgos asociados con el reconocimiento de ingresos incorrecto deben ser identificados en cada encargo de auditoría específico (por ejemplo, corte de ventas históricamente incorrecto, incentivos para acelerar el reconocimiento de los ingresos, etc). El cuestionario incluye aspectos y preguntas para identificar los riesgos de reconocimiento de ingresos incorrectos, así como para asegurarnos de que entendemos completamente el negocio de la entidad y de sus políticas de reconocimiento de ingresos. Hacer preguntas concretas ayudará a identificar las condiciones que aumentan el riesgo de incorrección material debida a fraude debido al reconocimiento de ingresos.

	Hecho por:
	Revisado por:
<b>Cuestionario para la identificación de riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos</b>	SÍ-NO-N/A o referencia a una explicación adicional
1. ¿Cuál es la política contable de reconocimiento de ingresos de la empresa? ¿Es adecuada? ¿Ha habido algún cambio respecto al ejercicio pasado?	
2. ¿Cómo se envían los productos a los clientes? ¿Cuáles son las condiciones generales? ¿Cuándo se transmite la propiedad al comprador? ¿Los productos enviados directamente a los clientes o a los almacenes de terceros? ¿El riesgo de pérdida ha sido transferido al comprador? ¿La dirección de envío coincide con la dirección de facturación del cliente?	
3. ¿La entidad auditada ha incorporado recientemente productos nuevos significativos, líneas de producción o condiciones de venta?	
4. ¿Alguna característica de los productos que la entidad comercializa indica problemas de reconocimiento de ingresos (por ejemplo, el nuevo producto o servicio, nuevos sistemas de venta, la agrupación de los productos con los servicios, los derechos especiales de retorno)?	
5. ¿La entidad auditada proporciona incentivos de ventas a los clientes para aumentar las ventas? ¿Podría existir la posibilidad de acuerdos fuera de las condiciones habituales o de los contratos?	
6. ¿Cuál es la política de la empresa en relación con la concesión de crédito? ¿Hay ventas a crédito?	



realizadas sin una adecuada evaluación de riesgo por parte de personas ajenas a la percepción de incentivos basados en el volumen de ventas (comisiones)?	
7. ¿La entidad vende grandes cantidades a distribuidores, revendedores, almacenistas o transportistas en lugar del consumidor final de los productos o servicios? ¿Cuáles son los programas y políticas de la entidad con respecto a las ventas a los distribuidores o revendedores?	
8. ¿Vende la entidad con agentes intermediarios de carácter secundario a los que debe retribuir? ¿O hay un acuerdo para sufragar los gastos de venta incurridos por el intermediario? ¿Registran estos costes de venta minorando el importe de la venta (en lugar de registrar el coste de la venta por separado)?	
9. ¿Hay consideraciones en el entorno de control, tales como políticas contables agresivas o prácticas, presión de la alta dirección para aumentar los ingresos o ganancias, falta de participación por parte del personal de contabilidad de las operaciones de venta, o acuerdos con los distribuidores?	
10. ¿Parece que hay una presión anormal o injustificada por parte de la gerencia para lograr o superar el volumen de ventas presupuestado u mejorar de cualquier manera el volumen de ventas o ingresos?	
11. ¿Tiene la entidad ventas en depósito (el material se factura pero no sale de las instalaciones)? ¿Ha habido un aumento en el número o la utilización de depósitos?	
12. ¿Registra la entidad ventas significativas antes de proceder a la entrega de los productos o servicios íntegramente o un componente vital de los productos?	
13. ¿Un volumen significativo de ventas se hace con derecho de devolución, con período de prueba o con condiciones de cancelación sencillas?	
14. ¿Hay un gran volumen de devoluciones con posterioridad al cierre del ejercicio que supera lo habitual del sector?	
15. ¿Contrata la entidad "ventas en consignación" o hay indicios de acuerdos adicionales? (hay entregas a clientes que no deberían considerarse "venta efectiva" hasta que éstos lo vendan a terceros, o hay acuerdos según los cuales no pagan hasta que lo cobren)	
16. ¿Tienen servicios post-venta a largo plazo que requieren la periodificación de los mismos (sea matemática o estimada)?	
17. ¿Hay cambios significativos en las condiciones establecidas en contratos de servicios post-venta?	
18. ¿La entidad ofrece a sus clientes garantías, compromisos de mantenimiento, cualquier otro tipo de compromiso significativo relacionado con la venta, o se derivan de las ventas gastos adicionales por comisiones?	
19. ¿Hay operaciones de venta o transacciones inusuales, complejas o anómalas, o relativamente grandes o significativas?	
20. Si alguien quería crear una transacción ficticia, ¿cómo podría hacerlo?	
21. Si alguien quisiera cambiar el período en que se reconoce una transacción, ¿cómo podría hacerlo?	
22. ¿Hay transacciones con partes relacionadas?	
23. ¿Hay ventas sustanciales al final del período contable? ¿Esto tiene sentido en comparación con trimestres anteriores, o en comparación con el cierre de año en ejercicios anteriores?	

## ANEXO 4

### Modelo orientativo para documentar un resumen de los factores de riesgo de fraude identificados y valorados

Documentar a continuación los riesgos de incorrección material debidos a fraude, considerando que es posible identificar uno o más riesgos de fraude y que existe la presunción de que existan riesgos de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos.

#### Resumen general riesgos de fraude identificados

- Reconocimiento de ingresos
- XXX

Documentar a continuación los asuntos relevantes detectados en relación con los riesgos de fraude identificados en la realización de los diferentes procesos de análisis realizados detallados anteriormente.

#### Resultado del análisis de los componentes del control interno

- XXX
- XXX

#### Discusión de los miembros del equipo del encargo

- XXX
- XXX

#### Indagaciones

- XXX
- XXX

#### Procedimientos analíticos

- XXX
- XXX

#### Otra información

- XXX
- XXX

#### Factores de riesgo de fraude identificados y valorados

##### Información Financiera fraudulenta

- XXX
- XXX

##### Apropiación indebida de activos

- XXX
- XXX

## ANEXO 5

### Modelo orientativo para documentar un resumen de las respuestas de auditoría a los riesgos de fraude Identificados

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (NIA-ES 240/R30).

Documentar a continuación los riesgos de incorrección materiales debidos a fraude y las respuestas de auditoría. Es posible que se identifiquen uno o más riesgos de fraude en cada encargo de auditoría. Además, existe la presunción de que identificaremos uno o más riesgos de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos. En aquellos casos infrecuentes en los que no hayamos identificados uno o más riesgos de fraude relacionados con el reconocimiento de los ingresos, documentaremos nuestras razones, tal y como se ha expuesto en otro apartado previo de este documento. Para cada riesgo de fraude identificado, proporcionar una breve descripción de nuestra respuesta planificada de auditoría. Esta respuesta puede ser (1) una respuesta que tiene un efecto global sobre cómo se realiza la auditoría (por ejemplo, asignar personal adicional con habilidades o conocimientos especializados, realizar procedimientos en localizaciones sin previo aviso) y/o (2) una respuesta específica en relación a la naturaleza, momento o extensión de nuestros procedimientos de auditoría posteriores (pruebas de la eficacia operativa de los programas y controles implementados por la sociedad y/o procedimientos sustantivos).

Riesgo de fraude nº 1: Reconocimiento de ingresos
Afirmación afectada:
Respuesta de Auditoría:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• XXX</li> <li>• XXX</li> </ul>

Riesgo de fraude nº 2: XXX
Afirmación afectada:
Respuesta de Auditoría:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• XXX</li> <li>• XXX</li> </ul>

*Nota: Este trabajo se puede documentar y desarrollar mediante la elaboración y cumplimentación de programas de trabajo que contenga aspectos como los que se incluyen a modo de ejemplo en el Anexo 2 de de la NIA-ES 240 “Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude”, y en concreto:*

- *Consideración relativa a las afirmaciones*
- *Respuestas específicas- Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta, para*
  - ✓ *Reconocimiento de ingresos*
  - ✓ *Cantidades de existencias*
  - ✓ *Estimaciones de la dirección*
- *Respuestas específicas- Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos*

## ANEXO 6

### Modelo orientativo de Cuestionario sobre circunstancias que indican la posibilidad de fraude

El auditor debe evaluar, en base a los procedimientos de auditoría aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida, si la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes (NIA-ES 330/R25 y NIA-ES 240/A49).

<b>CUESTIONARIO SOBRE CIRCUNSTANCIAS QUE INDICAN LA POSIBILIDAD DE FRAUDE (NIA-ES 240 A49)</b>				
A continuación se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.				
		Si	No	N/A
1.	Las discrepancias en los registros contables, incluyen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.</li> <li>• Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.</li> <li>• Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.</li> <li>• Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.</li> <li>• Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.</li> </ul>			
2.	Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausencia de documentos.</li> <li>• Documentos que parecen haber sido alterados.</li> <li>• Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.</li> <li>• Partidas de conciliación significativas no explicadas.</li> <li>• Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.</li> <li>• Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.</li> </ul>			

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.</li> <li>• Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.</li> <li>• Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.</li> <li>• Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.</li> <li>• Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.</li> <li>• Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.</li> <li>• Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.</li> <li>• Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.</li> </ul>			
3.	<p>Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.</li> <li>• Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.</li> <li>• Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.</li> <li>• Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.</li> <li>• Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.</li> </ul>			

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.</li> <li>• Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.</li> <li>• Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.</li> </ul>			
4.	<p>Otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.</li> <li>• Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.</li> <li>• Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.</li> <li>• Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.</li> </ul>			

<b>CONCLUSIÓN</b>

