



**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 2/2021 SOBRE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS BASADA EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ADAPTADAS AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (NIA-ES-SP)**

1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN .....	4
3. NORMAS Y DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA MATERIA .....	4
4. ANÁLISIS Y ESTRUCTURACIÓN DE CONCEPTOS RELEVANTES DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA .....	5
5. LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN: PLANTEAMIENTO Y ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN CON LA ENTIDAD AUDITADA .....	9
6. TRATAMIENTO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN LA PRÁCTICA DE LOS INFORMES .....	16
7. ANEXOS A LA NOTA ( <i>disponibles en la intranet en la normativa de control de la auditoría pública</i> )	
• ANEXO I.- MODELOS DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA: contiene modelos de cartas de comunicación de cuestiones clave de la auditoría.	
• ANEXO II.- ÁREAS Y ASUNTOS MÁS SUSCEPTIBLES DE GENERAR CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA: se relacionan algunas áreas, temas, asuntos o situaciones que pueden ser más susceptibles de extraer cuestiones clave de la auditoría.	
• ANEXO III.- EJEMPLOS DESARROLLADOS DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA: se plantean ejemplos desarrollados de cuestiones clave de la auditoría correspondientes a los llamados riesgos libres y se relacionan procedimientos de auditoría empleados con dos formatos igualmente válidos - procedimientos desarrollados y sintetizados. En la denominación de estos procedimientos se emplea la terminología de las NIA-ES-SP y otras denominaciones tradicionales en la auditoría de cuentas (a tal efecto se incluye el anexo V).	
• ANEXO IV.- EJEMPLOS DE SECCIONES DE CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA: se desarrollan ejemplos de la sección completa de cuestiones clave de la auditoría combinando con los modelos de opinión como desarrollo de la parte correspondiente a informes de la NTONA 1/2020 en su apartado E).	
• ANEXO V.- CONCEPTOS Y TERMINOLOGÍA RELACIONADOS CON LAS CUESTIONES CLAVE: para facilitar la labor de configuración y contenido de la sección de Cuestiones clave de la auditoría, en este anexo se recogen y estructuran conceptos y terminología relacionados con la materia, extraídos de las propias NIA-ES-SP y de la praxis profesional.	



## 1. INTRODUCCIÓN

La Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES-SP), de 25 de octubre de 2019, trae a nuestra normativa técnica un asunto muy novedoso, que provocó una revisión fundamental en la regulación de la auditoría privada, al establecer la inclusión en el informe de las denominadas "cuestiones clave de la auditoría". Esto se trasladó a la citada Resolución y se implementaron, por lo que a este asunto se refiere, a nivel de trabajo la NIA-ES-SP 1260 R *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y, a nivel de informe, se introdujo una nueva NIA-ES-SP 1701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público* (NIA-ES-SP 1701).

Dada la novedad y relativa complejidad de este tema, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, se emite la presente Nota Técnica de la ONA con la siguiente previsión y carácter que se indica:

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), en su artículo 166.1, establece la competencia de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) para aprobar las normas referentes al contenido, destinatarios y procedimiento para la elaboración de los informes de auditoría pública.

A estos efectos, se faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Todo ello de acuerdo con el apartado 4 de la disposición cuarta y el apartado 2.b) de la disposición quinta, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

En la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020 sobre párrafos del informe de auditoría de cuentas (NTONA 1/2020) se llevó a cabo una primera sistematización de esta sección que en esta nota se pretende integrar dentro del contexto de toda la auditoría. La base de este trabajo se sustenta en el propio análisis de la NIA-ES-SP 1701, en diversos estudios realizados sobre el tema en el sector privado de la auditoría y en la práctica de los informes realizados en este periodo. En tal sentido, se aprecia que los informes emitidos durante los primeros ejercicios de implementación de esta sección por las NIA-ES revisadas contienen de media algo más de dos cuestiones clave de la auditoría (en su terminología *Aspectos más relevantes de la auditoría-AMRA-* para entidades que no tienen interés público y *Cuestiones clave de la auditoría* para entidades de interés público)<sup>1</sup> y la valoración positiva que supone la inclusión de cuestiones clave de la auditoría en relación con el incremento de confianza

---

<sup>1</sup> La clasificación de entidades en entidades de Interés público y de interés no público, obedece al establecimiento de criterios en la regulación de la auditoría privada (comunitaria y nacional) de afectación a mayor o menor cantidad de usuarios. En el sector público y la adaptación en las NIA-ES-SP no se hace esta distinción.



en los informes de auditoría. A este respecto, entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP, se encuentra (apartado A24 de la NIA-ES-SP 1260 R): “cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701”. Por lo demás, la definición de cuestiones claves de la auditoría conlleva un proceso de contraste con los responsables de la entidad auditada y, tanto de forma subjetiva como de forma objetiva, puede tener, como se verá, diferentes fuentes.

Transcurrido un ejercicio y tomada experiencia en el planteamiento y desarrollo prácticos resulta conveniente configurar una nota especializada que aborde de forma uniforme y estructurada la materia.

Esta Nota pretende:

- 1) Realizar un análisis de contenido de las NIA-ES-SP 1260 R y 1701, contrastado con la práctica y la literatura existentes sobre las cuestiones clave de la auditoría, con el objetivo de mejora de la comprensión de dichas normas y los conceptos que contienen.
- 2) Dar referencia de forma sintética a las NIA-ES-SP 1260 R y 1701 para que sirva de guía en el tratamiento de estas cuestiones y, en su caso, de consulta para documentar los procedimientos que en relación con las cuestiones clave de la auditoría puedan resultar más frecuentes en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría y en la emisión de informes. A este respecto, y para facilitar su búsqueda, en el anexo I *Modelos de solicitud información y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría* de esta Nota Técnica se recogen los ejemplos ilustrativos de comunicación de cuestiones u otras situaciones en las que haya que valorar la comunicación, dejando a salvo el criterio profesional del auditor, para adaptar su redacción precisa a las circunstancias concretas del auditado.
- 3) Realizar una compilación de la materia que pudiera estar dispersa en diferentes elaboraciones y consultas técnicas.  
Para facilitar la búsqueda y el seguimiento de estos ejemplos, se estructura en el anexo II *Áreas y asuntos más susceptibles de generar cuestiones clave de la auditoría* de esta Nota.
- 4) Sistematizar, adaptar y homogeneizar la casuística presentada en relación con la sección de Cuestiones clave de la auditoría en los informes emitidos por los auditores públicos y privados que puedan ser de más interés y coordinarla con la NTONA 1/2020. Se presentan dos anexos, el anexo III *Ejemplos desarrollados de cuestiones clave de la auditoría* y el anexo IV *Ejemplos de secciones de cuestiones clave de la auditoría*.

Como se decía, las novedades en el tratamiento de las Cuestiones clave de la auditoría tienen que ver con el informe de auditoría, en el cual se establece una sección nueva *ad hoc* que no tiene correspondencia ni en la norma de informe anterior ni en las NIA-ES antes de la revisión. Sin embargo, también tienen la novedad de que estas cuestiones no quedan en la esfera del auditor e incluso del auditado, a nivel de trabajo de campo, sino que trascienden al recogerse en el informe de auditoría; lo cual constituye, por una parte, un elemento de transparencia y por otra, una necesidad de su correcta interpretación y transcendencia. Es por esto por lo que se establecen algunas pautas de



comunicación entre ambos como novedad en la NIA-ES-SP 1260 R, especialista en el tratamiento de estas.

## 2.-ÁMBITO DE APLICACIÓN

- 1) En las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas.
- 2) En las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- 3) En las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al sector público estatal en virtud de convenios u otros instrumentos jurídicos firmados con otras Administraciones Públicas.
- 4) En las auditorías realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación o lo consideren acorde con su régimen jurídico, con las necesarias adaptaciones organizativas.

## 3.- NORMAS Y DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA MATERIA

Las normas que han de ser tenidas en cuenta en relación con la configuración y tratamiento de las cuestiones clave de la auditoría de cuentas anuales son:

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. En sus artículos 124, 135, 136, 138, 145, 146, 161, 165, 166 se abordan temas de configuraciones jurídicas, organizativas y comunicativas.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, Título II “Organización y funcionamiento del sector público Institucional” y en concreto sus artículos 90, 116, 124 y 135.
- Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 170 “Competencias del Ministerio de Hacienda”, artículo 176 “Ministerio de tutela” y artículo 177 “Relaciones de la Administración General del Estado con las sociedades a que se refiere el artículo 166.2 de esta ley”, así como el artículo 180.3 referido a las Comisiones de auditoría.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, artículos 14 y 15.
- La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en su artículo 98, en el caso de las Mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, secciones, 2ª, 3ª, 4ª y 6ª.



- Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019.
- NIA-ES-SP 1260 *R Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*
- NIA-ES-SP 1210 *Términos del documento de inicio (TDA).*
- NIA-ES-SP 1265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (traspuesto mediante el IRCIA).*
- NIA-ES-SP 1315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*
- NIA-ES-SP 1330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*
- NIA-ES-SP del grupo 1500 correspondientes a la evidencia y a la ejecución del trabajo.
- NIA-ES-SP del grupo 1700 correspondientes a los informes de auditoría, con especial referencia a la NIA-ES-SP 1701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*
- Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, en su artículo 36.
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020 (NTONA 1/2020), sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP).
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020 sobre emisión de los informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales.
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad.
- Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2021 sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas.

#### **4. ANÁLISIS Y ESTRUCTURACIÓN DE CONCEPTOS RELEVANTES DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA**

En este apartado, junto con el anexo V, se exponen aquellas definiciones y conceptos que pueden influir o que se han de utilizar en la configuración, análisis e implementación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría y en su tratamiento mediante procedimientos de auditoría; así como aquellas que afectan a los intervinientes en la determinación, establecimiento o fijación de dichas cuestiones clave de la auditoría. Aunque, obviamente, se siguen los criterios de las NIA-ES-SP, algunos de estos términos se presentan de forma más precisa y práctica, incluso considerando la terminología tradicional de auditoría, para acometer más eficientemente la realidad de las entidades auditadas del sector público y del órgano de control. Aunque con este planteamiento se pueden perder algunos matices técnicos o precisiones conceptuales, el objetivo es propiciar la máxima comprensión del conjunto de ejemplos que se plantean en los anexos I a IV de esta Nota, en cuanto que en ellos se explican procedimientos y pruebas de auditoría aplicados en la determinación y tratamiento de las cuestiones clave de la auditoría.



#### 4.1 Conceptos relevantes relacionados con las cuestiones clave de la auditoría

- a) **Cuestiones clave de la auditoría:** Son aquellas que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual (o en otros periodos si se mantienen).

Para su consideración como cuestión “clave de la auditoría” es un requisito imprescindible el seleccionarla de entre las cuestiones comunicadas al órgano de gobierno de la entidad, es decir, a aquel que tenga la responsabilidad correspondiente en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad, determinado por el auditor según el régimen jurídico aplicable a la entidad.

Teniendo en cuenta el requisito necesario de comunicación indicado, para la determinación de la cuestión clave el auditor prestará atención, según la NIA-ES-SP 1701, apartado 9, a:

- (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315.
- (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.
- (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Si las cuestiones claves de la auditoría se han materializado, lo habrán hecho como salvedades o como incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. En el caso de que no se hayan materializado, se pueden denominar riesgos libres, aunque no todas las variedades de cuestiones clave de la auditoría son riesgos en sí mismas.

- b) **Tipos de cuestiones clave de la auditoría.** Aunque normalmente tendrán un trasfondo de riesgo, una cuestión relevante, puede ser:
- Un riesgo potencial y con cierta proyección de futuro (por ejemplo, una línea de producto o de servicio, una competencia, una actividad típica de la organización se ve disminuida y tiende a la desaparición). Si la entidad está en riesgo de gestión continuada, sigue siendo una cuestión clave de la auditoría, pero se incluye en la sección del informe que se refiere a la *Incertidumbre material relacionada con la de empresa en funcionamiento*; si no está en riesgo de gestión continuada será más apropiado encuadrarla en la sección *Cuestiones clave de la auditoría*.
  - Una incertidumbre puede ser una cuestión clave de la auditoría si no tiene carácter puntual y se ve con potencial de crecimiento (una demanda realizada por un tercero que



se puede extender a más demandantes) y existen una serie de factores que no están perfectamente determinados (cuantificación, probabilidades de producción, etc.). Si la incertidumbre es cerrada con razonables dosis de determinación (una demanda por un hecho puntual de difícil repetición), esto podría tratarse como un *párrafo de énfasis*, en su caso. Hay que entender que en ambos supuestos la contabilización es correcta: se ha descrito en la memoria la situación y se ha contabilizado, en el caso de que se pueda razonablemente determinar la cuantía, mediante una provisión. La frontera es liviana y depende del criterio profesional del auditor, el cual siempre tendrá que recoger sus decisiones y argumentos en los papeles de trabajo.

- Un asunto que resulta complejo y que su tratamiento requiere un mayor esfuerzo y un empleo de mayor criterio y subjetividad por parte de los responsables de la entidad auditada. Esto genera en el auditor un efecto similar de estudio y tratamiento dada esa complejidad. Este mayor esfuerzo puede ser de control interno o de dificultades contables. Un ejemplo podría ser obtener evidencia en el análisis de cuentas poco detalladas, las llamadas “cuentas ómnibus”.
- Un asunto que pueda ser complejo para el auditor tanto por el tratamiento dado al hecho en sí por la entidad auditada como por los esfuerzos para su comprobación y obtención de evidencia; por ejemplo, un inventario complicado de productos con acceso difícil y en algunos casos las existencias cuyas unidades se han de determinar mediante cálculos globales o estimativos.
- Hechos que han generado la aplicación de forma intensiva del criterio profesional del auditor, el empleo de procedimientos más complejos para obtener evidencia o la concurrencia de especialistas (véase el concepto de “juicio profesional del auditor” y “asuntos que requieren la atención del auditor”).

#### 4.2 Significatividad

Importancia relativa de una cuestión analizada según el contexto del trabajo. Este lo forman los responsables de la entidad auditada, los terceros y los usuarios a quienes puede afectar el informe de auditoría. La significatividad puede estar influida por factores cualitativos (naturaleza) y cuantitativos (magnitud).

#### 4.3 Juicio profesional

Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, el conocimiento de la auditada, en el contexto de las normas de auditoría, el marco de la contabilidad y la ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del trabajo de auditoría. Un requisito es que esté documentado en los papeles de trabajo y se desarrollen los argumentos que soportan la decisión tomada.



#### 4.4 Asuntos susceptibles de requerir la atención del auditor porque pueden constituir cuestiones clave.

Este concepto es tan amplio y polisémico que puede abarcar problemas relacionados con la auditoría en sí misma (problemas para obtener evidencia, áreas de riesgo, situaciones específicas que puedan existir en un momento dado en el trabajo, errores en pruebas, planteamientos, etc.), asuntos que tienen que ver con riesgos emergentes o conocidos para el auditado relacionados con su actividad, personal, etc. En definitiva, aquellas situaciones que sobresalen de otras y en las que el auditor puede ver la existencia de un problema que requiera una reforzada atención o seguimiento.

Evidentemente, el componente sectorial es un elemento inherente, orientador o conductor, de las cuestiones clave y, en este sentido, en el sector público pueden existir factores mitigantes, como por ejemplo los derivados de asuntos estratégicos, financieros o de gestión continuada, etc. que puedan tener menos incidencia en esta materia y, por tanto, una menor susceptibilidad de generar riesgos que originen cuestiones clave.

#### 4.5 Juicios significativos de los responsables de la entidad auditada

Son aquellas actividades, asuntos o decisiones que han requerido esfuerzos y preocupaciones por parte del órgano responsable de la entidad auditada. Estas decisiones, por ejemplo, han conllevado la evacuación de consultas o asesoramientos jurídicos o técnicos relevantes en los cuales, aunque pueda haber alguna habitualidad, suelen destacar por su singularidad o novedad.

#### 4.6 Áreas de riesgos y hechos significativos

a) **Áreas de mayor riesgo:** también este concepto puede tener múltiples significados, ya que un asunto puede ser de riesgo por su complejidad (interviene el riesgo de detección), por su necesidad de concurrencia de expertos (interviene el riesgo de control), por contener una actividad nueva y por tanto más desconocida para el auditado, para el auditor o para ambos (interviene el riesgo de control) o por ser un área que esencialmente tiene riesgo por la actividad realizada (tiene que ver con el riesgo inherente), etc. Por otra parte, con similar planteamiento, en relación con la identificación de las áreas de mayor riesgo y los riesgos significativos, de conformidad con el requerimiento 28 (R28) de la NIA-ES 315, el auditor considerará y prestará especial atención, al menos, a lo siguiente:

- Si hay riesgo de fraude;
- Si el riesgo está relacionado con acontecimientos contables, o de otra naturaleza, significativos y recientes;
- Complejidad de las transacciones;
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- Grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, sobre todo las mediciones con un elevado grado de incertidumbre; y





- Si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al negocio o son inusuales (con intervención de la dirección en el tratamiento contable).

b) **Hechos o transacciones significativas:** aquellos que son muy materiales o singulares (materialidad cualitativa o cuantitativa) que pueden afectar a la actividad en el momento presente y en el futuro. Son hechos identificados o identificables.

## 5. LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN: PLANTEAMIENTO Y ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN CON LA ENTIDAD AUDITADA (Véanse los anexos I, II y III).

En atención al apartado A9 de la NIA-ES-SP 1260 R, el auditor es responsable de comunicar las cuestiones claves, conforme a la NIA-ES-SP 1701, en el informe de auditoría.

El propósito de informar de las cuestiones clave en el informe de auditoría de cuentas anuales es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. De acuerdo con el apartado 2 de la NIA-ES-SP 1701, la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los destinatarios de los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, han sido más significativas, y puede ayudar a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos.

Como complemento de este epígrafe y el siguiente, y en relación con el tema que nos ocupa, conviene tener presente lo indicado en el apartado E) de la NTONA 1/2020 referido a la sección cuestiones clave de la auditoría, el cual se da por reproducido. En dicho documento se plantearon una serie de ítems desde el punto de vista de la elaboración del informe de auditoría, que incidían también en el trabajo de campo y que tenían como objetivo el mejor entendimiento de los resultados, argumentos y explicaciones que se trasladaban a dicho informe; mientras que la presente nota trata de enfocar, desde una perspectiva más amplia e inclusiva, este importante y novedoso tema, abarcando todo su proceso comunicativo en la planificación y la ejecución del trabajo, y en tal sentido, fijar una serie de precisiones aun a riesgo de reiterar algunas ideas y procesos ya expresados con anterioridad.

Una cuestión clave de la auditoría no solo es un asunto que surge o se inicia por parte del auditor, sino que puede ser un proceso interactivo que incluso puede tener origen e iniciativa en el propio auditado. En cualquier caso, el auditor siempre tiene que alcanzar evidencia sobre él. Por ello, es relevante abordar la forma de detectar una cuestión clave de la auditoría y los mecanismos de contraste y comunicación.

En consonancia con los apartados 15 y A18 de la NIA-ES-SP 1260 R, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor, siendo de especial relevancia las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.



## 5.1 Determinación y planteamiento de las cuestiones clave de la auditoría

5.1.1.- Determinación de las cuestiones clave de la auditoría en el trabajo de auditoría<sup>2</sup> (Véase el anexo II)

### a) Selección de cuestiones clave de la auditoría de entre las comunicadas

Se seleccionan de entre las comunicadas a los responsables de la auditada y ha de ser un número reducido de cuestiones clave de la auditoría relevantes o de mayor significatividad (se basa en la magnitud del riesgo, en sus dificultades de identificación y valoración y en el diseño de las pruebas para obtener evidencia –la dificultad para obtenerla puede ser un elemento para considerar una cuestión clave de la auditoría-). Se centra en el periodo actual de la auditoría, pero puede trascender entre periodos.

Como nos indica el apartado A13 de la NIA-ES-SP 1260 R, las cuestiones comunicadas pueden incluir “las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría”.

### b) Áreas u operativas de mayor atención

Las áreas u operativas que requieren mayor atención suelen ser complejas para la propia entidad auditada y por ende para el auditor y pueden ser indicio de cuestiones clave:

- El efecto en la estrategia global, en la asignación de recursos (incluso con participación de expertos) y en un empleo de tiempo sustancialmente mayor del previsto.
- Existencia de dificultades en la obtención de evidencia en transacciones con partes vinculadas o en el proceso de obtención de acceso a la información con partes relacionadas.
- Modificaciones en el sistema informático durante un periodo de tiempo o en un área concreta, por ejemplo, un cambio que afecta al reconocimiento o cómputo de ítems que puedan incidir en la información financiera (ingresos, gastos, activos, pasivos...).
- Transacciones inusuales, ampliación de competencias de la organización sobre las que no se tiene experiencia, operaciones ajenas al negocio y fraudes.
- Riesgos reevaluados como consecuencia de la realización de la auditoría de algún área o tipo de transacciones.
- Estimaciones contables que puedan tener elevada incertidumbre de valoración o producción.
- Acontecimientos significativos de regulación o cambios contables, fiscales o presupuestarios.
- Actividad operativa pura, relacionada con gastos e ingresos, activos y pasivos involucrados, como, por ejemplo: áreas de ingresos o tasas, gastos operativos, existencias o recuperación de activos generados por esta actividad.

<sup>2</sup> (ap. 9-10) A9 a A30 NIA-ES-SP 1701



- Corte de operaciones de ingresos y gastos; valoración de activos intangibles y contingentes o provisiones.
- Reestructuraciones de entidades, decisiones políticas sobre reasignación o ampliación o por reducción de competencias, de restricciones legales, etc.
- En la auditoría de los consolidados, el auditor de la matriz puede tener una visión distinta de una cuestión clave que provenga de alguna de las auditorías de los componentes, por ello tendrá que evaluar para ver si se mantienen en ese nivel o bien tienen un efecto distinto, por lo demás el proceso es similar al descrito para otras áreas. En relación con el tratamiento de algunas cuestiones en los consolidados, véase la consulta 2.4.1 en el apartado de *Preguntas frecuentes* de las NIA-ES-SP disponible en la intranet, respecto al tratamiento en nuestros informes de consolidados de las Cuestiones clave de auditoría recogidas en los informes de las entidades participadas que son auditadas por firmas privadas bajo la legislación mercantil.

### c) Cuestiones clave de la auditoría detectadas en la planificación

Las cuestiones clave de la auditoría pueden ser detectadas en la planificación y como idea preliminar será probable que sean áreas de importancia significativa, pero lo razonable es pensar que las cuestiones clave de la auditoría se determinan con los resultados del trabajo y considerando la evidencia obtenida a lo largo de una auditoría, e incluso, como seguimiento de temas de ejercicios anteriores o de trabajos previos de otro tipo de control realizado por el propio órgano de control o por otros.

#### 5.1.2.-Significatividad en las cuestiones clave de la auditoría determinadas

##### a) Cuestiones clave de la auditoría de mayor importancia significativa

Las cuestiones que hayan podido tener la mayor importancia significativa pueden:

- Haberse originado de la interacción con la entidad auditada.
- Ser consecuencia de la importancia de una cuestión para la comprensión de las cuentas anuales.
- Deberse a la complejidad de una política contable.
- Tener que ver con la importancia cualitativa o cuantitativa de las cuestiones corregidas y no corregidas acumuladas en la operativa contable o de control interno.
- Ocasionarse por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría, incluido los conocimientos especiales aplicados por el órgano de control y las consultas evacuadas al respecto.
- Tener relación con la gravedad de cualesquiera deficiencias de control interno o inexistencia de él.
- Traer consecuencia en que en el propio hecho se implican diferentes riesgos y contingencias.

##### b) Temas proclives a generar cuestiones clave de la auditoría

Precisando algunos temas de los indicados en apartados anteriores, una cuestión clave, puede ser:



- Que produzca un efecto importante en alguna de las fases de la auditoría por empleo de tiempo y recursos, incluso expertos y evacuación de consultas.
- Que genere la existencia de dificultades para el acceso a la información y riesgos revaluados por el propio auditor.
- Que interese áreas de riesgos como las indicadas por diferentes motivos: vinculación, susceptibilidad de la estimación, relación con partes vinculadas o de estimaciones como contingencias.
- Que tenga que ver con modificaciones de los sistemas informático o contable, o cambios en la estrategia de la actividad o negocio.
- Que derive de transacciones inusuales y ajenas al negocio, graves deficiencias de control interno y fraudes.

**c) Relevancia de la información objeto de cuestiones clave de la auditoría**

Se trata de describir las cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta la información que resulta relevante a los usuarios de los estados financieros. Esto facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.

Para ello, el relacionar las cuestiones clave con las circunstancias específicas de la entidad puede ayudar a minimizar la posibilidad de que las descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Esto aplicaría, por ejemplo, para la cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

**d) Condiciones del auditado que dificultan la evidencia**

Algunas condiciones externas al auditado que dificultaron la obtención de evidencia como, por ejemplo, la inexistencia de mercados de referencia valorativa.

Como puede observarse por la síntesis realizada en los apartados anteriores y de conformidad con el apartado 9 de la NIA-ES-SP 1701, las cuestiones clave de la auditoría pueden tener tres fuentes:

- Áreas de riesgo significativo.
- Asuntos que requieren el empleo de esfuerzos y juicios del auditor, del auditado o de ambos.
- Hechos o transacciones significativas y su forma de computarlas.

Según ya ha quedado dicho, una cuestión clave de la auditoría lleva un proceso interactivo de comunicación con el auditado que podrá ser más o menos intenso en función de las circunstancias y las cuestiones. Sin embargo, es relevante apuntar que este proceso se aborda fundamentalmente en la NIA-ES-SP 1260 R, referida a la comunicación del auditor con los responsables de gobierno de la auditada.



### 5.1.3 Cuestiones clave de la auditoría que se repiten de un ejercicio a otro

La NIA-ES-SP 1701 no requiere la actualización de las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del ejercicio anterior. Esto no quiere decir que no sea útil para el auditor considerar si un asunto que fue cuestión clave de auditoría en el ejercicio anterior sigue siéndolo en el periodo actual.

Sin perjuicio de que en algunas entidades hay de forma reiterada áreas de riesgos significativos que requieren la atención sostenida y recurrente del auditor, la traslación de una cuestión clave de la auditoría de un ejercicio a otro es posible que se produzca con más frecuencia de lo que la NIA-ES-SP 1701 pudiera plantear; sin embargo, también hay que considerar que las cuestiones claves de la auditoría, dada su definición y afectación inmediata a la información financiera, son riesgos vivos o cuestiones vigentes y su evolución ha de ser tenida en cuenta mediante el replanteamiento y la revaluación correspondientes por parte del auditor, renovando su evidencia y el oportuno contraste con el auditado. Asimismo, también puede darse el caso de que en una entidad haya áreas de riesgo significativo que constituyan su actividad básica y que puedan reiterarse de un ejercicio para otro como cuestiones clave de la auditoría con las variaciones que sean oportunas en función de las circunstancias concretas.

Es bastante habitual que durante la realización de la auditoría surja algún asunto que haya requerido una atención significativa por parte del auditor y que este se lo haya comunicado al órgano que corresponda de la entidad, además de, en su caso, los asuntos que resultaron afectar a la imagen fiel como salvedades o que representan una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

Este criterio resulta coherente con el hecho de que también se puedan mantener las salvedades entre ejercicios, las cuales además participan del efecto de ser una cuestión clave de la auditoría y por ello se da referencia de ellas en esta sección de cuestiones clave de la auditoría.

## 5.2 Estrategia de comunicación con los responsables de la entidad auditada<sup>3</sup> (Véase el anexo I)

### 5.2.1 Materia y contenido de la comunicación

Se trata de favorecer la comunicación entre el auditor y el órgano de la auditada que se determine por parte del auditor, en función de la estructura y naturaleza jurídica de la entidad. Incluso puede tener diferentes receptores de esta comunicación en función de los asuntos que se puedan considerar relevantes, siempre teniendo presente la jerarquía de responsabilidades y competencias. Los asuntos objeto de contraste podrían ser:

- Comunicación de riesgos significativos, sin perjuicio de su tratamiento en el informe de

<sup>3</sup> (ap. 11-16) A31 a A59 de la NIA-ES-SP 1701



auditoría. Son especialmente relevantes dichas comunicaciones en la determinación de los temas que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.

- Cuando una práctica contable aceptable en el marco contable aplicable no sea conveniente o no sea la adecuada para esa entidad en concreto y fundamentalmente aquellas cuestiones que tienen que ver con el cálculo de valores razonables mediante la asunción de hipótesis y otros parámetros, como la información contenida en la memoria en relación con las incertidumbres o contingencias.
- En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría, sin perjuicio de que produzcan o no efectos en el fundamento de la opinión del informe de auditoría, por ejemplo:
  - Falta de disponibilidad de personal para atender al auditor.
  - Acortamiento del plazo para realizar la auditoría como consecuencia de actuaciones concretas en la auditada.
  - La necesidad de mayor esfuerzo para conseguir evidencia en relación con las cuestiones clave de la auditoría.
  - Falta de información solicitada porque no se disponga de ella en el tiempo adecuado o porque no se pueda obtener o no se quiera facilitar.
  - Imposición de restricciones operativas y falta de procedimientos o procedimientos poco completos para hacer las evaluaciones necesarias en temas relacionados con el sistema de control interno y de evaluación del principio de empresa en funcionamiento cuando se solicite.
- Si el órgano de gobierno no participa en la dirección, cuestiones relevantes que hayan sido discutidas con la dirección por escrito y las manifestaciones, sin perjuicio del tratamiento recibido o no en el informe de auditoría, por ejemplo: hechos y transacciones significativas, o determinadas condiciones de la actividad de la organización que por acción u omisión puedan generar mayores probabilidades de riesgos de incorrecciones materiales.
- Cuestiones planteadas o establecidas mediante consultas contables.
- Desacuerdos con la dirección u otros departamentos de la auditada cuando no hayan sido resueltos o se hallen enquistados o que precisen información adicional.
- En su caso las circunstancias que afecten a la estructura del informe, tales como salvedades, incertidumbres, cuestiones clave de la auditoría, otras cuestiones o incumplimientos de la legalidad.
- Cualesquiera otros asuntos que hayan surgido en la auditoría que sean relevantes para el proceso de supervisión de la información financiera o el trabajo, por ejemplo:
  - Cuando el auditor tenga que modificar su estrategia global, su plan de auditoría y, en definitiva, su planificación como consecuencia de hechos inesperados.
  - Cuando se produzca un cambio en las condiciones del trabajo o en la forma de obtener la evidencia cuantitativa o cualitativa o en el momento de realizar las pruebas sobre la base de riesgos inesperados o, incluso, aspectos que tienen que ser revisados por aplicación del propio sistema de control de calidad o como



resultados de este.

### 5.2.2.- Documentación de la comunicación

Este proceso de comunicación, al igual que cualesquiera otras formas de obtener evidencia, tiene que documentarse en los papeles de trabajo en la forma en que el auditor considere oportuna; incluso aunque la evidencia sea verbal, siempre será conveniente elaborar memorandos detallados y confirmados por el auditado, mediante el método que se considere más adecuado (cartas, documentos de solicitud de información, correos electrónicos, etc.) , en los que se deje constancia de los puntos u otros temas que fueran necesarios en este proceso de información.

### 5.2.3 Momento de la comunicación

En relación con lo anterior, es conveniente fijar, además de la materia y forma de comunicar, el momento de la comunicación; así como, si ello es necesario, que se respeten y se integren las normas de comunicación que puedan adoptarse en el seno del órgano de control, como por ejemplo: el proceso establecido sobre la base del principio contradictorio instrumentado por la NTONA 2/2020 sobre la emisión del informe provisional y definitivo, así como el proceso fijado por las comunicaciones previas al inicio de la auditoría con el TDA o al final de esta con el IRCIA o incluso el que se pueda producir de forma extraordinaria, de acuerdo con la NTONA 3/2020 referida a la verificación del cumplimiento de la legalidad.

Conforme al apartado A49 de la NIA-ES-SP 1260 R, “el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría”.

En lo que se refiere a la forma de comunicación de las cuestiones clave, en consonancia con el apartado A47 de la NIA-ES-SP 1260 R, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.

Además, en relación con el momento de comunicación de aquella información que se considere relevante a los responsables de la entidad auditada, entre las cuales se incluyen las cuestiones clave de la auditoría, riesgos relevantes u otras denominaciones, resulta conveniente tener presente:

- La disposición de la evidencia necesaria para hacerlo, incluso a nivel de mero contraste o discusión.
- El entendimiento de que es un proceso de contraste donde puede haber variaciones en el resultado en función del avance del trabajo o de la perspectiva que pueda tener la auditada, entre otros aspectos.



- La consideración de que, al igual que otros asuntos relacionados con el trabajo del auditor, también resulta, no solo factible, sino necesario, sondear la opinión del auditado en cualquier momento, sobre las cuestiones clave de la auditoría si ello fuera preciso o eficiente para el desarrollo de los trabajos y la emisión de los informes.
- Que, si bien conviene sistematizar las comunicaciones, se ha de tener presente la oportunidad en relación con las necesidades del trabajo.

## 6. TRATAMIENTO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN LA PRÁCTICA DE LOS INFORMES (Véase el anexo IV)

En los siguientes apartados, vamos a desarrollar las situaciones a las que se puede enfrentar el auditor en el momento de la redacción del informe.

Llamamos la atención, para el caso de que el auditor tuviera que realizar una denegación de opinión, de conformidad con el recuadro del apartado 9 de la NIA-ES-SP 1705 R, “en el Sector Público en España, por ser más acorde con las leyes de transparencia de la información, se toma la opción de incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección *Cuestiones clave de la auditoría* y la sección *Otra información* deben mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.”

Igualmente, de acuerdo con los apartado A52 y siguientes de la NIA-ES-SP 1701, el auditor no siempre podrá revelar las cuestiones clave en el informe de auditoría:

Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente.

### 6.1.- Situación en el informe<sup>4</sup>:

- Tal como se precisaba en el apartado E) de la Nota 1/2020, esta sección es obligatoria en todos los informes, incluso en aquellos en los que no hay ninguna cuestión clave de la auditoría.

---

<sup>4</sup> En casos extremadamente poco frecuentes, hay posibilidad de no comunicar, pero se han de dar condiciones muy específicas y restrictivas y en algunos supuestos, será conveniente obtener manifestaciones escritas de la dirección que expliquen los motivos de que las cuestiones clave de la auditoría o alguna de ellas no puedan ser publicadas.





- Se incluye, en su caso, tras la sección de *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento* o, de no existir esta sección por no ser aplicable, se sitúa inmediatamente después de la sección *Fundamento de la opinión*.
- Si se incluyen varias cuestiones clave de la auditoría, se pueden organizar por importancia relativa y dentro de esta por el mismo orden en que esté el área afectada en la información de las cuentas anuales.

El esquema de esta sección se podría resumir en lo siguiente:

- a) **Parágrafo de advertencia** y efectos de la sección (es estándar y siempre al inicio de la sección).
- b) **Parágrafo de referencia** a la sección *Fundamento de la opinión* (si hay salvedades de auditoría) o a la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento (IMEF)* (si se da esta circunstancia). Si la opinión fuera favorable y no existieran IMEF, este parágrafo no se incluye.
- c) **Parágrafo de descripción de riesgos no sujetos a salvedades o IMEF** (los podemos denominar riesgos libres), que tiene la siguiente estructura básica:
  - Descripción de la cuestión clave de la auditoría y, en su caso, referencia a la nota de la memoria donde se encuentra el área.
  - Explicación de los motivos por los que se considera cuestión clave de la auditoría.
  - Modo de responder a la cuestión clave por parte del auditor (pruebas de auditoría realizadas). En este punto, el desarrollo e información que se quiera dar a los procedimientos empleados depende del criterio profesional del auditor, siempre con la ponderación de que sean comprensibles e informativos.
  - Conclusión en el sentido de que los procedimientos empleados son suficientes para calificar el asunto como cuestión clave.

Esta estructura se expone en la NIA-ES-SP de forma más conceptual y presentando más apartados, pero en realidad con los epígrafes descritos es suficiente, los cuales desarrollamos sintéticamente en los puntos siguientes.

## 6.2.- Descripción del riesgo dentro de la sección y referencia, en su caso, a la nota de la memoria<sup>5</sup>

- a) Explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios comprender las cuestiones clave de la auditoría.
- b) No proporcionar de forma inadecuada información inédita de la entidad; si se necesita información adicional ha de proporcionarla la entidad en los estados financieros o en otro informe adicional, incluso las realizadas públicamente por la dirección.

---

<sup>5</sup> En algunos casos, sobre todo cuando la cuestión clave abarcó procesos de control interno o sistemas informáticos, no hay una nota concreta en la memoria o puede haber varias relacionadas.



- c) Para describir una cuestión clave de la auditoría se puede utilizar información procedente de la propia auditoría o de las comunicaciones con el auditado.

**El límite:** pretender una excesiva precisión técnica que conlleve que la descripción sea incomprensible o alambicada, de tal forma que las partes implicadas (auditado, terceros y otros órganos de control u otras instancias públicas) no comprendan lo que sucede o lo puedan llegar a apreciar de forma inespecífica.

### **6.3.- Explicación de los motivos y efectos de las cuestiones clave de la auditoría**

Requiere explicar el motivo por el cual una cuestión se considera clave.

- a) No es una mera repetición de la información contenida en las cuentas, sino, en su caso, contener una mayor explicación sobre determinadas aristas de las cuestiones clave de la auditoría, procurando no facilitar información inédita (es preferible solicitar a la auditada que incluya en las cuentas anuales información adicional).
- b) Una vez descartada la IMEF pueden existir asuntos de este análisis que puedan generar cuestiones clave de la auditoría como factores causantes de la duda, por ejemplo, pérdidas significativas, disponibilidad de facilidades de crédito, posibilidad de refinanciación etc.

**Límite:** la referencia a la información financiera como explicación de la cuestión clave de la auditoría puede no ser suficiente y requiere una explicación, si no más extensa, sí más concreta.

### **6.4.- Modo de responder a la cuestión clave de la auditoría: procedimientos y pruebas de auditoría**

En la práctica de informes consultados en los ejercicios desde que se ha implantado esta sección de *cuestiones clave de la auditoría*, se aprecia una dispersión terminológica. En nuestro caso, se ha tratado de homogeneizar en los ejemplos que acompañan a esta Nota, combinando la terminología NIA-ES-SP con la tradicional de auditoría empleada por el órgano de control. Podemos denotar:

- a) Es una cuestión de juicio profesional fijar los aspectos de la prueba o enfoque que ha sido más relevante en relación con el riesgo valorado de incorrección material. También lo es exponer el resumen que se considere de los procedimientos.
- b) Exponer observaciones relevantes con respecto a la cuestión.
- c) Prestar atención al lenguaje para que no dé a entender que la cuestión se ha solucionado cuando no ha sido resuelta, no redactar una cuestión genérica o estándar y tener en cuenta el modo en que se trata en las cuentas anuales, el cual no implique opiniones específicas sobre elementos separados.
- d) Descripción de algunos aspectos de la prueba, por ejemplo, presenta un enfoque concreto en relación con una estimación contable o un enfoque detallado del procedimiento.



En relación con la presentación de una conclusión de que los procedimientos aplicados han conjurado el riesgo o la producción de la cuestión clave, se discute técnicamente, pero dado lo que indica la NIA-ES-SP sí resulta conveniente indicar que se ha alcanzado evidencia sobre la corrección de incluir el hecho en esa sección.

**Límite:** para evitar que demasiada información en el detalle de los procedimientos pueda convertir en farragosa la compresión del trabajo realizado o, por el contrario, que una leve referencia a los procedimientos no sea lo suficientemente informativa para que el lector se haga idea del trabajo realizado.

### **6.5.- Enfoque y contenido de la sección de Cuestiones clave de la auditoría**

La sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe se podría calificar de depositaria de riesgos que fueron y que, por el momento, no serán. El planteamiento de las NIA-ES-SP es que en esta sección se recopilan todos los riesgos extraídos al realizar la auditoría, que, además, han sido contrastados o al menos comentados previamente con el auditado, lo cual, como indicábamos, han de ser comunicados oportunamente. Así, una salvedad del tipo que sea o una incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento será un riesgo incluíble (en este caso por referencia a la sección donde esté y así evitar repeticiones) en este apartado del informe y también lo serán los riesgos libres o cuestiones que preocupen en general. Es importante matizar que no solo asuntos que puedan ser riesgos han de ir en esa sección, sino que el concepto es más amplio y, como su nombre indica, se pueden incluir asuntos que pudieran generar alguna circunstancia clave, según indicado en el apartado 5.1.2.d).

Firmado electrónicamente por:

Jorge Castejón González. Director de la Oficina Nacional de Auditoría