



Normas Técnicas de Auditoría Pública (I) NIAS-ES-SP



economistas

Consejo General

REA auditores

PONENTE DEL DOCUMENTO

Ignacio Cabeza del Salvador. PATRONO DE LA FUNDACIÓN FIASEP

COMITÉ DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

PRESIDENTE

Emilio Álvarez Pérez-Bedia

VOCALES

Marta Bausá Crespo

Ignacio Cabeza del Salvador

Miguel Ángel Cabezas Herrera Pérez

José A. Canalejas Couceiro

Alfredo Ciriaco Fernández

José María Cordero Aparicio

José María Gredilla Bastos

José Antonio López Álvarez

Ramón Madrid Nicolás

Ana Moreno Artés

Julio Prinetti Márquez



ÍNDICE

1

1. LA AUDITORÍA PÚBLICA	03
2. EL MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA PÚBLICA	08
3. LAS NIA-ES-SP. PRINCIPIOS GENERALES	10
4. RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS	18
5. EL MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA NIA-ES-SP	59
6. OTRAS NORMAS DE LA IGAE	71
ANEXO. RELACIÓN DE NIA-ES-SP	76
BIBLIOGRAFÍA	78



La auditoría pública

1. DEFINICIÓN

La auditoría pública es el método de control y seguimiento más idóneo para verificar la gestión pública. Así, de acuerdo con la ISSAI-ES 100 *Principios fundamentales de la fiscalización del sector público* (apartado 6) se define “*como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia, para determinar si la información o la actividad realizada están de acuerdo con los criterios establecidos¹*”. Es decir, es un conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia adecuada y suficiente para informar sobre la realidad económico-financiera de una entidad pública o su plasmación en documentos informativos.

La auditoría pública es el método de control y seguimiento más idóneo para verificar la gestión pública.

Igualmente y según el Glosario de Términos de la IGAE² (Anexo II, página 28), se entiende por auditoría pública “*la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado*”.

Sobre el concepto de auditoría pública, conviene efectuar una serie de apreciaciones:

- Es la auditoría sobre las diversas entidades que conforman el sector público. Así, además de las administraciones públicas propiamente dichas (Administración del Estado, Seguridad Social, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, principalmente), se contemplan organismos autónomos, sociedades públicas, fundaciones públicas, consorcios, etc.
- Esas entidades forman un conglomerado de entes de distinta naturaleza y personalidad jurídica que están sujetos a diversa normativa reguladora y régimen contable. En el ámbito

1. *International Standards of Supreme Auditing Institutions* (ISSAI) emitidas por la International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) y adaptadas en España (ISSAI-ES)

2. Aprobado en la Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019.



LA AUDITORÍA PÚBLICA

4

contable, por ejemplo, coexisten entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública con otras entidades sujetas al Plan General de la Empresa o a su adaptación para instituciones sin ánimo de lucro

- En determinadas entidades públicas, el presupuesto limitativo y su liquidación es el estado contable preponderante en el reflejo, análisis y discusión sobre su actividad económico-financiera.
- Toda la actividad del sector público está regulada por un amplio conjunto de normas; así la legislación relativa a organización básica, personal, contratación administrativa, concesión de subvenciones, exacción de tributos, ordenanzas fiscales, etc.

Por otra parte, en el contexto de control del sector público, sobre los conceptos de “fiscalización” y auditoría” señalamos que, para las ISSAI-ES, el término “fiscalización” se aplica para designar la función pública de control asignada a las Instituciones de Control Externo, mientras que el término “auditoría” se refiere a una de las técnicas empleadas en el ejercicio de esa función. Se reconoce, no obstante, que es la técnica más frecuentemente usada y la que ofrece mejores garantías para la realización de un trabajo de calidad.

Finalmente y de acuerdo con la ISSAI-ES 100, los **principios generales o fundamentales de la fiscalización del sector público** son:

- Ética e independencia.
- Juicio profesional, diligencia y escepticismo.
- Control de calidad.
- Gestión de equipos y cualificaciones.
- Riesgo de auditoría.
- Materialidad.
- Documentación e imparcialidad.
- Comunicación.

Y los **principios relacionados con el proceso de auditoría** son:

- PLANIFICACIÓN
 - Establecer los términos de la auditoría.
 - Conocer la entidad y/o la actividad o función a auditar.
 - Valorar los riesgos o analizar el problema.
 - Identificar riesgos de fraude.
 - Desarrollar el plan de auditoría.



- REALIZACIÓN
 - Ejecutar los procedimientos de auditoría planificados para obtener evidencia de auditoría.
 - Evaluar la evidencia y redactar conclusiones.
- INFORME Y SEGUIMIENTO
 - Redactar un informe basado en las conclusiones alcanzadas.
 - Efectuar un seguimiento de los asuntos relevantes.

2. CLASES DE AUDITORÍA PÚBLICA

Con carácter general, las normas internacionales de auditoría pública distinguen tres tipos de auditoría: auditoría de cuentas o financiera, auditoría de cumplimiento de legalidad, y auditoría operativa o de desempeño.

- La **AUDITORÍA FINANCIERA** se define, según la ISSAI-ES 200 *Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera* (apartado 10), como “la emisión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. En definitiva, si los estados financieros reflejan la imagen fiel de la entidad.

El Glosario de Términos de la IGAE (Anexo II, página 28) señala que este tipo de auditoría de cuentas tiene por “objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto la opinión del auditor en relación a si la contabilidad en general y las Cuentas anuales y demás estados financieros, presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo con las normas y principios contables, públicos o empresariales, que le son de aplicación”.

Por su parte, la ISSAI-ES 200 establece los **principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera**. Así, en resumen, señala los siguientes requerimientos:

- REQUISITOS PREVIOS
 - Ética e independencia.
 - Control de calidad.
 - Gestión y cualificaciones del equipo de auditoría.
- PRINCIPIOS RELACIONADOS CON LOS CONCEPTOS BÁSICOS DE AUDITORÍA
 - Riesgo de auditoría.
 - Juicio profesional y escepticismo profesional.



LA AUDITORÍA PÚBLICA

6

- Importancia relativa o materialidad.
- Comunicación.
- Documentación.
- PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA
 - Comunicación de los términos del trabajo.
 - Planificación.
 - Conocimiento de la entidad.
 - Valoración de riesgos.
 - Respuestas a los riesgos valorados.
 - Consideraciones frente a los riesgos.
 - Consideraciones sobre el principio de entidad en funcionamiento o principio de gestión continuada.
 - Consideraciones relativas a leyes y reglamentos.
 - Evidencia de auditoría.
 - Hechos posteriores al cierre.
 - Evaluación de las incorrecciones.
- PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA
 - Formación y forma de la opinión.
 - Elementos necesarios en el informe.
 - Comunicaciones de las cuestiones claves de la auditoría.
 - Preparación y emisión del informe de auditoría sobre estados financieros.
 - Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
 - Consideraciones especiales –auditorías de estados financieros preparados según un marco de información con fines específicos.
 - Consideraciones especiales –auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida de un estado financiero.
 - Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros de grupos.

Las NIA-ES-SP se centran en este tipo de auditoría financiera o de cuentas.

- La **AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD** consiste, según la ISSAI-ES 400 *Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento* (apartado 10), en “*verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe*”. Esto es, una revisión de que las actividades, las ope-



raciones y la información reflejadas en los estados financieros de una entidad pública auditada resultan conformes con las normas vigentes y han sido debidamente autorizadas.

También se denomina **auditoría de regularidad**, la realización conjunta de la auditoría de cuentas y la de cumplimiento de legalidad sobre una entidad pública.

- La **AUDITORÍA OPERATIVA**, de acuerdo con la ISSAI-ES 300 *Principios fundamentales de la fiscalización operativa* (apartado 6), se define como *“una revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia”*. También el citado *Glosario de términos de la IGAE (Anexo II, página 28)* la define como el *“examen sistemático y operativo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas”*.

Dentro de los **principios de buena gestión** se citan básicamente los de:

- EFICACIA: en qué medida se cumplen los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.
- EFICIENCIA: si se ha conseguido la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una entidad/programa/proyecto y los recursos empleados para conseguir aquellos.
- ECONOMÍA: si para conseguir los objetivos fijados se han minimizado el coste de los recursos utilizados.

Además de los principios anteriores, se han ido incorporando otra serie de principios no menos relevantes, tales como el de equidad o la ecología, que derivan en auditoría de igualdad de género, socioeconómica o medioambiental.

Este tipo de auditoría también se denomina, en función de su alcance, como auditoría de programas, de calidad, de sistemas y procedimientos o informáticas.

Este Cuaderno Técnico nº 4 de Auditores del Sector Público sobre *Normas Técnicas de Auditoría Pública (I)* se centra en el análisis de las NIA-ES-SP o normas de la IGAE relativas a auditoría de cuentas o financiera.

El Cuaderno Técnico nº 5 sobre Normas Técnicas de Auditoría Pública (II) hará referencia a las normas relativas a la auditoría de cumplimiento de legalidad y a las de auditoría operativa.



Marco normativo de la auditoría pública

Así como el sector privado de la auditoría está regulado por un marco normativo único, para la auditoría pública no existe tal marco único, aunque sí se observa una **tendencia clara de convergencia con las normas internacionales de auditoría (NIA)**.

Sobre estas normas internacionales conviene precisar:

- Se han elaborado dentro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), constituyéndose en el referente de la profesión auditora a nivel global, tanto en el ámbito público como privado.
- Emplean una terminología “neutral con respecto al sector”, facilitando por tanto su aplicación tanto en el sector privado como en el público.
- Se centran exclusivamente en la auditoría de cuentas o financiera.
- Introducen el enfoque de riesgos en los trabajos de auditoría.
- Están pensadas básicamente para auditorías recurrentes.
- En su adaptación a España, las NIA-ES, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) suprimió todas las referencias al Sector Público que contienen las mismas.

Por tanto, mientras la auditoría privada en España está regulada por las NIA-ES aprobadas por el ICAC, en el sector público coexisten:

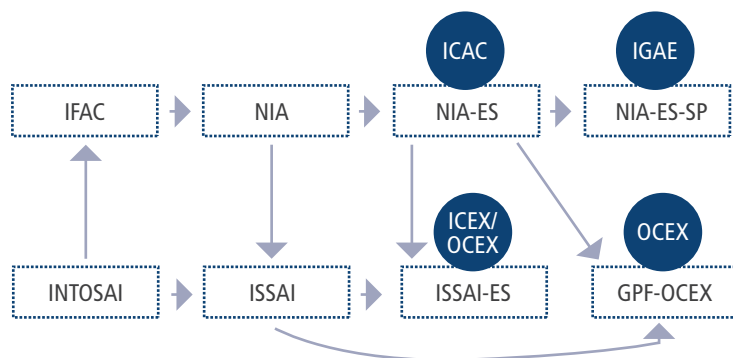
- a) La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ha adaptado las NIA-ES a las peculiaridades del Sector Público Español mediante un conjunto de normas denominadas NIA-ES-SP. Es preciso recordar que, en el ámbito del Ministerio de Defensa y de la Seguridad Social, el control interno se ejerce, respectivamente, a través de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social, dependientes funcionalmente, a estos efectos, de la IGAE.
- b) Las Instituciones Públicas de Control Externo (Tribunal de Cuentas y Órganos Autonómicos de Control Externo, en adelante ICEX) han adaptado un número concreto y limitado de las *International Standards of Supreme Auditing Institutions* (ISSAI) emitidas por la International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) que, en su versión española,



son las denominadas ISSAI-ES. Esta organización internacional, que colabora activamente en los grupos de trabajo de la IFAC, adoptó las NIA como normas de referencia a través de sus directrices de auditoría financiera (ISSAI de nivel 4).

- c) Los Órganos Autónomos de Control Externo (en adelante, OCEX), además de las anteriormente citadas ISSAI-ES, han continuado el proceso de adaptación de las citadas normas internacionales mediante las denominadas Guías Prácticas de Fiscalización (en adelante, GPF-OCEX) relativas a auditoría financiera, auditoría de cumplimiento, operativa y de administración electrónica.

En definitiva, las entidades de control público españolas –tanto interno como externo– están en proceso claro y determinante de convergencia con las NIAs. Este proceso de adaptación lo podemos resumir en el gráfico siguiente.



Igualmente precisamos que:

- Las NIA, las NIA-ES y las NIA-ES-SP se refieren exclusivamente a auditoría de cuentas o financiera, si bien hay aspectos de general aplicación a cualquier tipo de auditoría pública (por ejemplo, la metodología de valoración de riesgos).
- Las ISSAI, las ISSAI-ES y las GPF-OCEX hacen referencia además a las auditorías de cumplimiento y operativa.
- Las entidades de control, como entidades públicas que son, están afectadas directamente por las diversas normativas reguladoras sobre su organización, funcionamiento, requisitos de sus trabajos, formas de presentación de los mismos, requisitos de sus informes, etc.



Las NIA-ES-SP. Principios generales

1. ANTECEDENTES

En septiembre de 1998 se aprueban por la IGAE las **Normas de Auditoría del Sector Público** con la finalidad de establecer los métodos y procedimientos homogéneos en la realización de auditorías. Estas Normas se conforman de acuerdo con el siguiente esquema general:

- Normas relativas al sujeto auditor.
- Normas sobre la ejecución del trabajo.
- Normas sobre la preparación, contenido y presentación de informes.

Dicho esquema se desarrolla regulando básicamente: aspectos éticos y profesionales, procesos de planificación y ejecución de trabajo y elaboración de informes de auditoría como conclusión del trabajo.

Estas Normas han estado vigentes hasta la entrada en vigor de las NIA-ES-SP, si bien, tal como señala la norma de aprobación de estas últimas, siguen estando vigentes las referencias que contienen sobre las auditorías de cumplimiento de legalidad y operativa; expresamente, no obstante, se ha derogado las normas relativas al sujeto auditor.

Por **Resolución de la IGAE de 18 de febrero de 2014**, se constituye dentro de la misma la **Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público (CNASP)** con la finalidad de adaptar las NIA-ES aprobadas por el ICAC a la auditoría de cuentas anuales en el ámbito público y con el propósito de elaborar un cuerpo normativo consistente con el aprobado por el citado ICAC y en línea con las normas internacionales de auditoría. En tal Resolución se señala que *“La Oficina Nacional de Auditoría (ONA) iniciará, dirigirá, coordinará e impulsará el proceso de adaptación e integración de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) y las Normas Técnicas de Auditoría (NTAS) aplicadas por la Intervención General de la Administración del Estado a las NIAS-ES publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 13 de noviembre de 2013.”*

El objetivo, en consecuencia, es adaptar, en una primera etapa, un total de 34 NIA-ES (desde la NIA-ES 200 hasta la NIA-ES 720) a las particularidades del Sector Público, pero respetando al máximo la estructura y contenido de las citadas normas; no se ha incorporado al Sector Público la NIA-ES 805 *Consideraciones especiales-auditoría de un solo estado financiero*.



Mediante la **Resolución de 25 de octubre de 2019³** de la IGAE, se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Este trabajo se ha completado con la elaboración de un **Glosario de Términos** utilizados en la actividad de auditoría —que incluye los indicados en las NIA-ES más los términos aplicables a la auditoría pública— y con un **Código de Ética** que contempla, entre otras, las normas sobre incompatibilidad e independencia de los auditores públicos.

A este conjunto de normas se le denomina **“normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público en España”**.

Las **razones** que justifican la elección de las NIA como cuerpo normativo aplicable al sector público español se resumen en:

- La actual auditoría de cuentas se fundamenta y apoya en el concepto de “análisis de riesgo” de la entidad y de su entorno; dentro de este riesgo se contempla expresamente el derivado del fraude. Este enfoque es el predominante en las NIA.
- Lograr una uniformidad en las actuaciones dentro del sector público que favorezca, entre otros aspectos, la posibilidad de plantearse un mapa global de riesgos del sector público.
- Mayor transparencia y mejor comprensión de los resultados de auditoría de cuentas.
- Mejora reputacional al aplicarse y alinearse con normas de auditoría con un gran prestigio internacional y que constituyen el referente de la profesión auditora a nivel global, tanto en el ámbito público como privado.
- Coordinación con la normativa aplicable por otros órganos públicos de control y por los auditores privados. Igualmente con los trabajos de control de los fondos europeos, en los que también se utilizan los planteamientos y criterios inspirados en las NIA y de la ISSAI.

En definitiva, se ha logrado aportar al auditor público un cuerpo normativo cohesionado de principios y normas para la dirección y realización de los trabajos de auditoría así como de una nueva estructura de informe de auditoría de cuentas en línea con los nuevos requerimientos internacionales, con las exigencias de sus destinatarios y los requisitos derivados del principio de transparencia exigible a las administraciones públicas.

3. Publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 266 del 5 de noviembre de 2019



2. ESTRUCTURA BÁSICA DE LAS NIA-ES-SP

Todas las NIA-ES-SP presentan una estructura homogénea y muy semejante a las NIA-ES. Así, cada Norma está dividida en epígrafes y, a su vez, estos en apartados. Los epígrafes son:

- **Introducción.** Breve explicación de la materia analizada en la norma, el objeto y alcance de la correspondiente NIA-ES-SP.
- **Objetivo.** Finalidad que debe conseguir el auditor, generalmente en términos de evidencia de auditoría sobre la materia de que trate la norma.
- **Definiciones.** Se analizan los principales términos con objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA-ES-SP.
- **Requerimientos.** Se indican las responsabilidades del auditor en aplicación de cada norma; en el caso de que no fuera aplicable, se deberá indicar de forma fehaciente en la documentación de la auditoría.
- **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.** Se desarrollan más detalladamente las NIA-ES-SP, con referencias a los requerimientos, conteniendo material explicativo más pormenorizado, así como guías para su aplicación práctica. Además, algunas NIA-ES-SP se acompañan de anexos que contienen ejemplos y modelos informes adaptados a la legislación española.

Todos los grupos de las NIA-ES-SP se codifican con cuatro dígitos y cada uno de los grupos se inicia con la cifra 1. A continuación, y para cada norma, se incorporan los tres dígitos de la NIA-ES.

3. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS NIA-ES-SP

Según la Resolución de la IGAE, las características generales de este conjunto normativo son, entre otras, las siguientes:

- a) A todas las NIA-ES-SP se les añade una **nota explicativa (NE)** cuyo contenido es variable, pero en todas hay unos rasgos comunes:
 - Se incluye un contenido esencial (procedimental) de la NIA-ES-SP, coordinado con la legislación pública correspondiente, al objeto de buscar un acercamiento entre ambas normas atendiendo a aspectos tanto técnicos como didácticos.



- Se indica el grado de aplicación de la NIA-ES-SP, que generalmente es el cien por ciento o muy cercano a él.
 - Se detallan todos los puntos de adaptación y se da referencia al apartado de la NIA-ES-SP afectado.
 - En su caso, se explican con cierto detalle los aspectos más significativos de los procedimientos específicos o singulares devenidos por la legislación.
- b) Se han **eliminado** de las NIA-ES todas las **referencias** a la actividad de auditoría en el ámbito del **sector privado**.
- c) La adaptación a las NIA-ES se ha efectuado, en su caso, **sobre las versiones "revisadas"** de las mismas.
- d) Las normas del Sector Público establecen y protegen la independencia del auditor público; asimismo, esta materia está protegida por las leyes generales de funcionamiento de las Administraciones Públicas, por los estatutos de los empleados públicos, o por leyes de incompatibilidades. Finalmente se reconoce la **diferente configuración de las normas de independencia e incompatibilidad**.
- e) Se contempla la imposibilidad legal de renunciar a las competencias del ejercicio de la auditoría.
- f) Las circunstancias de concurrir la auditoría de cuentas con otros trabajos de control complementario o suplementario de la misma.
- g) En la auditoría pública se destaca el aspecto esencial de incidir más en asuntos legales como filosofía de trabajo.
- h) La configuración jurídica de algunas entidades públicas que implica una serie de peculiaridades que ha de tenerse en cuenta a la hora de planificar la auditoría y de comunicar asuntos derivados del trabajo y del informe.
- i) La existencia del presupuesto limitativo y del resto de estados presupuestarios en algunas entidades públicas.
- j) Adaptaciones y precisiones terminológicas derivadas de las distintas configuraciones de equipos y de responsabilidades en las diversas organizaciones del Sector Público.



LAS NIA-ES-SP. PRINCIPIOS GENERALES

14

- k) La inclusión de referencias regulatorias del Sector Público Estatal, de la Seguridad Social y de la Administración Local.
- l) Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA-ES-SP se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión.

4. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN

La precitada Resolución de 25 de octubre incorpora una serie de criterios de interpretación y de aplicación de las normas que deben observar los auditores públicos en sus trabajos de auditoría de cuentas. Entre ellos, destacamos:

- El ámbito de aplicación de las NIA-ES-SP ha de entenderse referido al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas a que se refiere la legislación pública vigente, sin perjuicio de su aplicación completa o parcial a otros trabajos que se consideren oportunos.
- Las NIA-ES-SP están redactadas en el contexto de una auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas, un solo estado financiero u otros estados contables intermedios, realizada por un auditor público.
- Las menciones a las legislaciones o jurisdicciones nacionales que figuran en los recuadros de adaptación incluidos en las NIA-ES-SP deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público Español. Esto tiene su correspondencia en las Notas Explicativas, en el apartado de “Referencias al Sector Público”.
- La terminología y las definiciones incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa pública que resulte de aplicación. A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación pública española, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.
- En los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases toda vez que son contrarios a la normativa de auditoría aplicable, se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa, o no resultan de aplicación en España, identificándolos con la mención “suprimido” si así figuraba ya en las



NIA-ES y “suprimido por adaptación al Sector Público” si la supresión se realizó solo en las NIA-ES-SP por no ser de aplicación a la auditoría pública.

- Las referencias a las diversas NIA solo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a la normativa nacional. Igualmente tales referencias, deben entenderse realizadas a las NIA-ES adaptadas para su aplicación en el Sector Público en España (NIA-ES-SP). Las NIA-ES-SP tienen la consideración de Normas Internacionales de Auditoría a las que se refiere la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- Al igual que en las NIA-ES, se mantiene la supresión de todas las referencias a la fecha de su entrada en vigor, debido a que la entrada en vigor de las NIA-ES-SP es única para todo el bloque normativo y que figura en la propia Resolución.
- Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de independencia e incompatibilidad se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la IGAE, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado y otros documentos de desarrollo, así como a los pronunciamientos existentes en las diferentes normas sobre funcionarios públicos que sean aplicables.
- Los modelos de informe de auditoría que se incluyen en los anexos de determinadas normas están adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas del Sector Público Español; su formato y terminología serán aplicados por los auditores públicos con el fin de lograr la necesaria uniformidad y mayor comprensión de dichos informes. No obstante, los citados modelos no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y su terminología deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).
- La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES-SP referentes a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad se interpretarán, en cada caso, conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación, de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada y de la legislación que regula la organización de las Administraciones Públicas.

En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES-SP a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección o de los gestores incluidas en las cuentas anuales o a las direc-



trices sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

En este sentido, de acuerdo con Ley General Presupuestaria, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los “cuentadantes”, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

5. GLOSARIO DE TÉRMINOS Y CÓDIGO DE ÉTICA PARA LA AUDITORÍA PÚBLICA

La Resolución de aprobación de las NIA-ES-SP incluye:

- a) **Glosario de Términos.** El contenido de este glosario se corresponde con el publicado por el ICAC acompañando a las NIA-ES, pero con eliminaciones y/o incorporaciones sobre términos aplicables al sector público. A los efectos de que se puedan apreciar los cambios de adaptación de las NIA-ES-SP, se añaden dos anexos: I. Índice de definiciones suprimidas por no resultar aplicables en la adaptación de las normas a la regulación española; y II. Índice de definiciones añadidas o adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.
- b) **Código de Ética.** Este Código, como complemento de las normas sobre incompatibilidad e independencia, pretende dotar a los auditores públicos de un conjunto de valores a los que someter la actuación profesional al personal de la IGAE que desarrolle funciones de auditoría pública, así como a auditores privados (sociedades o personas físicas) que colaboren con la IGAE y entidades que, de acuerdo a su regulación, apliquen las NIA-ES-SP. Los principios éticos contenidos en dicho documento, que están en línea con distintos pronunciamientos internacionales en la materia, son los siguientes:
 - Integridad.
 - Independencia.
 - Objetividad.



- Competencia profesional y diligencia debida.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.
- Escepticismo profesional.

6. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DE LAS NIA-ES-SP

Estas normas serán aplicables a las siguientes actuaciones:

- a) Las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades de la IGAE.
- b) Las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- c) Las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al Sector Público Estatal en virtud de convenios firmados con otras Administraciones Públicas.
- d) Las realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación. Destacamos especialmente, las actuaciones de control interno ejercidas en el ámbito de la auditoría por las intervenciones locales (véase el 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).

Además, esta norma se aplicará a las auditorías de cuentas que, teniendo tal carácter, no se efectúen sobre las cuentas anuales, sino sobre otros estados o documentos contables con similares objetivos.

ENTRADA EN VIGOR

En cuanto a la fecha de entrada en vigor, serán de aplicación obligatoria en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por las distintas unidades de la IGAE así como de las firmas de auditoría privadas que fueran contratadas, referidos a las cuentas anuales que se inicien a partir del 1 de enero de 2019.



Relación de NIA-ES-SP y aspectos más destacables de las mismas

En los siguientes párrafos se muestran la relación de NIA-ES-SP agrupadas en función de su numeración junto con una descripción de los aspectos más destacables o de mayor relevancia que regulan, centrándonos especialmente en aquellos que presentan cierta singularidad con relación a la auditoría privada.

SERIE 12XX · RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR Y LOS PRINCIPIOS GENERALES

NIA-ES-SP 1200. *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.*

NIA-ES-SP 1210. *Términos del documento de inicio de la auditoría.*

NIA-ES-SP 1220. *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.*

NIA-ES-SP 1230. *Documentación de auditoría.*

NIA-ES-SP 1240. *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

NIA-ES-SP 1250. *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.*

NIA-ES-SP 1260 R. *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

NIA-ES-SP 1265. *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

El objetivo de una auditoría realizada en el Sector Público es aumentar el grado de confianza de los usuarios de la información financiera y, por ende, favorecer la transparencia de la gestión de los recursos públicos. En consecuencia, los **objetivos globales** del auditor son (NIA-ES-SP 1200):

- a) La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor ex-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

- presar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable;
- b) La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA-ES-SP, a la luz de los hallazgos del auditor.

19

Para tal cumplimiento, el auditor debe cumplir los siguientes requerimientos de:

- Ética, incluidos los de independencia.
- Escepticismo profesional.
- Juicio profesional.
- Evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Riesgo de auditoría.
- Realización de la auditoría de conformidad con las NI-ES-SP.

Con carácter general, las cuentas anuales de una entidad pública administrativa objeto de una auditoría de cuentas comprenden básicamente los siguientes estados financieros: el balance de situación a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de la liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En consecuencia, dentro de la opinión de la auditoría de cuentas, el auditor emitirá también la opinión sobre la imagen fiel de la ejecución de los presupuestos, cuando la entidad auditada esté sujeta a presupuestos limitativos; en este contexto, el auditor público manifestará su opinión sobre la aplicación de los principios contables que resulten de aplicación y también sobre los principios presupuestarios establecidos por los marcos contables y presupuestarios.

- En las normas adaptadas se sustituye la expresión *“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”* recogido en la NIA-ES 210 por la de *“Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas”* que se denomina en la NIA-ES-SP 1210. Este cambio deriva de que en el Sector Público la obligación de auditarse y la competencia para hacerlo no se establece, con carácter general, mediante un documento contractual, sino que es una norma jurídica la que fija o regula estas cuestiones. Destacamos el anexo que acompaña a esta norma como ejemplo de documento de inicio de la auditoría.
- El auditor público debe **documentar (NIA-ES-SP 1230)** en los papeles de trabajo todos los procedimientos que haya aplicado en todas las fases de la auditoría y que soportan sus evi-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

20

dencias: trámites anteriores a la realización de la auditoría, planificación, evaluación del riesgo, ejecución del trabajo y realización del informe. Deberá quedar constancia en los papeles de trabajo de que se han cumplido las NIA-ES-SP, de cuestiones significativas y juicios profesionales aplicados, identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que haya realizado pruebas, de la persona que ha realizado la prueba y de quien se la ha revisado, de discusiones con el auditado sobre cuestiones relevantes y de otras cuestiones que considere necesarias para soportar la evidencia de auditoría y la emisión de su informe. Especial relevancia tiene la evidencia que ha de ser dejada en los papeles de trabajo cuando no sea posible aplicar un requerimiento contenido en las NIA-ES-SP.

- El objetivo de la **NIA-ES-SP 1220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*** es implantar un conjunto de procedimientos que garanticen la calidad en la ejecución de los trabajos de auditoría de cuentas, con el objetivo final de cumplir con las normas internacionales de auditoría y presentar un informe razonablemente correcto antes de que se produzca su emisión. Para ello se detallan una serie de definiciones que hacen referencia al responsable del trabajo, al equipo de auditoría, al revisor de calidad y a la organización a la que pertenece el auditor responsable del trabajo. Es de destacar la necesidad de que el trabajo sea revisado por otro auditor público distinto del firmante del informe de auditoría, denominado “*Revisor de calidad del trabajo*”, que tenga un nivel de competencia equivalente al responsable y que sea ajeno al equipo de auditoría del trabajo. Esta revisión la hará aplicando una serie de procedimientos variables según el tipo de entidad.

Esta norma también será aplicable a las auditorías contratadas a firmas privadas.

- Una de las NIA-ES-SP más detallada y con guías más útiles para el auditor público es la relativa a las ***responsabilidades del auditor público con respecto al fraude*** (NIA-ES-SP 1240).

El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Gráficamente estas condiciones se reflejan mediante el ya clásico “*triángulo del fraude*”.





RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

En esta materia, los objetivos del auditor son los siguientes:

21

- Identificar y valorar los riesgos de fraude que puedan producir incorrección material en las cuentas anuales.
- Obtener evidencia adecuada y suficiente de que las cuentas anuales están libres de incorrección material por fraude, mediante el establecimiento de procedimientos de auditoría.
- Responder adecuadamente a los indicios de fraude identificados en la realización de la auditoría.
- Dar el tratamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas específicas o generales, proceda en los supuestos de detección o riesgo de detección de fraudes.

El objetivo de detección del fraude en una auditoría de cuentas no es tan amplio ni tan profundo como el que podría establecerse en un trabajo específicamente orientado a dicho objetivo.

Igualmente se hace referencia a las respuestas del auditor público o pruebas de auditoría frente al riesgo de incorrección material por fraude.

Destacan igualmente los anexos de esta NIA-ES-SP en los que se detallan de forma muy exhaustiva ejemplos de circunstancias que pueden reflejar indicios de fraude en la gestión de recursos públicos:

- Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude.
 - Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.
 - Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude.
 - Anexo 4: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos.
- Por otra parte, en las auditorías de entidades públicas, *el alcance de las pruebas de cumplimiento sobre disposiciones legales y reglamentarias* (NIA-ES-SP 1250) deberá tener una mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado. En muchas ocasiones, el cumplimiento de legalidad será un objetivo propio y específico de las auditorías públicas.

Esta NIA-ES-SP establece dos situaciones:

1. Cuando no existen indicios de incumplimientos, se prevé el desarrollo de procedimientos de auditoría para detectar posibles incumplimientos que puedan tener efectos directos



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

22

(por cantidad o por información) sobre la información financiera o cuando los incumplimientos tienen efectos indirectos (derivados de normativa menos relevante cuyo incumplimiento no genera contingencias materiales) en las cuentas auditadas, en cuyo caso deben aplicarse procedimientos tasados en la NIA-ES-SP. Un caso especial se produce cuando los incumplimientos legales pueden provocar contingencias relevantes por multas, sanciones con pérdida de ingresos o devoluciones de ingresos indebidos, en este caso el planteamiento del riesgo y los procedimientos han de establecerse como si el incumplimiento tuviera un efecto directo.

2. Cuando existen indicios de incumplimientos o incumplimientos detectados, en cuyo caso hay que aplicar pruebas de auditoría para tener la evidencia suficiente y adecuada. Es decir, cuando existan indicios de incumplimientos que tengan efectos directos en la información financiera, han de aplicarse las pruebas necesarias, de acuerdo con la evaluación del riesgo, para obtener evidencia suficiente y adecuada. Cuando las normas que puedan ser incumplidas tengan efectos indirectos que generan una contingencia material, también se aplicarán los mismos criterios que para los incumplimientos con efecto directo.

Los incumplimientos legales pueden afectar al informe de auditoría como salvedades en función de su materialidad o como otro tipo de párrafos, y en el caso de que no sean irrelevantes, aunque no se incluyan en el citado documento, se incluirán en otros informes o secciones adicionales o en anexos.

- Las NIA-ES-SP requieren que el auditor **comunique de forma escrita a los responsables** del gobierno de la entidad sus responsabilidades como auditor, una descripción general del alcance planificado y de la programación temporal de la auditoría, los hallazgos significativos detectados, etc. (NIA-ES-SP 1260 R).
- Dentro de este proceso de comunicación destaca igualmente la relativa a las **principales deficiencias de control interno detectadas en el contexto de la auditoría de cuentas (NIA-ES-SP 1265)**. En este caso, la norma establece que el objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera.
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

23

El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. La NIA-ES-SP 1230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente **no debe exceder de 60 días** desde la fecha del informe de auditoría. No obstante, excepcionalmente en el Sector Público, los informes definitivos sobre recomendaciones de control interno y otros informes podrán emitirse con una fecha no superior a la establecida, en su caso, en su norma específica a contar desde la fecha de emisión del informe de cuentas anuales y se pondrán a disposición de los destinatarios determinados por la legislación vigente.

Al igual que en otros supuestos de comunicación de información recogidos en la NIA-ES-SP 1260 R, el auditor público puede tener obligaciones de índole legal o reglamentaria que le establezcan la comunicación de deficiencias de control interno a destinatarios distintos a los de la entidad auditada. Por otra parte, y en función de las necesidades, objetivos y tipos de entidades auditadas, el auditor público puede tener necesidad de detallar en un informe distinto del precisado en esta norma, aquellos aspectos que relacionados con el control interno tengan su origen en incumplimientos de la legalidad o cualesquiera otros trabajos.

Finalmente, los auditores del Sector Público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA-ES-SP, así como a terceros igualmente no previstos en esta norma; por ejemplo, tales deficiencias deban comunicarse al Parlamento u otro órgano de gobierno. Las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del Sector Público informen de las defi-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

24

ciencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias. Además, la legislación puede requerir que los auditores del Sector Público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA-ES-SP; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

En los sistemas de control aplicables al Sector Público Español pueden existir otro tipo de trabajos, con distintas denominaciones, que no se correspondan con el de auditoría de cuentas, y que formando parte de sus alcances u objetivos, se recoja expresamente una evaluación, revisión u opinión sobre el control interno de la organización pública sometida a auditoría. Aun cuando la detección, valoración y tratamiento de las deficiencias de control interno tienen en la auditoría de cuentas un alcance menos amplio que el otorgado en los citados trabajos, la información obtenida en estos puede ser trasladable a la auditoría de cuentas, y viceversa, con el objetivo de propiciar la mejora y la mayor eficiencia del sistema de control interno y por ende de la gestión de los recursos públicos. Por otra parte, y formando parte de esta, las normas de auditoría públicas pueden prever la emisión de comunicaciones adicionales a la de deficiencias de control interno, centradas en el cumplimiento de la legalidad que pueden denominarse informes adicionales o complementarios.

SERIE 13XX. PLANIFICACIÓN, TIPOS Y RESPUESTA A LOS RIESGOS Y MATERIALIDAD

NIA-ES-SP 1300. *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

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 1320. *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

NIA-ES-SP 1330. *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

- La planificación de la auditoría de cuentas (NIA-ES-SP 1300) es un proceso continuo e interactivo. Con carácter previo a la fase de identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros, el auditor considerará los procedimientos analíticos a aplicar, obtendrá una comprensión global del marco legal aplicable a la entidad auditada y de su cumplimiento, determinará las cifras de importancia relativa, la utilización,



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

25

en su caso, de expertos y el desarrollo de otros procedimientos de identificación de riesgos. Con todo ello, determinará la estrategia global de la auditoría que incluirá el plan de auditoría; este plan detallará el momento, naturaleza, extensión de los procedimientos de identificación de riesgos y demás procedimientos posteriores.

- Sobre la materia de **“análisis y valoración de riesgos”**, las NIA-ES-SP plantean dos tipos de riesgos generales:
 - De la entidad.
 - De la auditoría.

Los riesgos se miden en términos de impacto y de probabilidad.

El **riesgo de la entidad** se entiende como la probabilidad de que un acontecimiento afecte adversamente a la entidad auditada; así, nos preguntaremos sobre:

- ¿Qué riesgos existen?
- ¿Cuál es la probabilidad de que ocurran?
- ¿Cuáles serían las consecuencias si ocurrieran?
- ¿Qué estrategias tiene la entidad para minimizar o controlar el riesgo?

Como **riesgo de la auditoría** entendemos la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haberse detectado errores, incorrecciones, irregularidades o incumplimientos que modificarían el sentido de la opinión; el riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

Para valorar este riesgo de auditoría, el auditor tendrá que conocer el proceso de valoración de riesgo que lleva a efecto, a su vez, la entidad auditada, en particular:

- ¿Cuáles son los puntos clave del control interno relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de legalidad?
 - ¿Qué sistema de información de riesgos tiene la entidad auditada?
 - ¿Cómo valora la ocurrencia de los riesgos?
 - ¿Qué decisiones adopta para responder a esos riesgos?
- El objetivo del auditor, según la **NIA-ES-SP 1315**, es **identificar y valorar los riesgos de incorrección material**, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

26

interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Con carácter general, tal proceso de valoración de riesgos presenta las siguientes etapas:

- Conocer la entidad y su entorno.
- Análisis de las cuentas generales, identificando las operaciones y transacciones más relevantes.
- Identificar los procesos de gestión relevantes de la misma.
- Identificar los riesgos y los controles claves de las áreas críticas >> mapa de riesgos.
- Revisar el diseño y funcionamiento de esos controles >> pruebas de recorrido y de funcionamiento de los controles claves.
- Aplicación de pruebas sustantivas.
- Redacción del informe.

El auditor para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno analizará:

- Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- La naturaleza de la entidad, sus principales operaciones, estructuras de gobierno, financiación, gastos relevantes...
- La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente.
- Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de actividad relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría; ahora bien, si bien la mayoría de los mecanismos de control están relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a tal información son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implantado, mediante la aplicación de



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad. Así analizará y valorará los siguientes componentes del control interno:

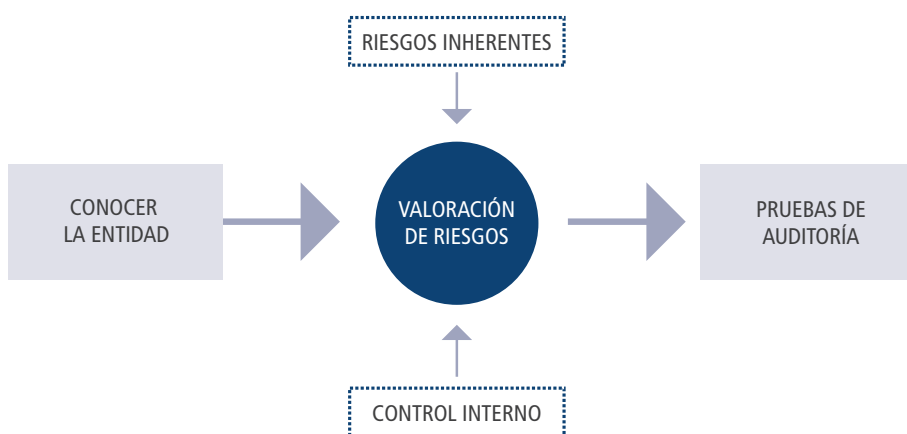
27

- Entorno de control.
- Proceso de identificación y valoración del riesgo por la entidad.
- El sistema de información y comunicación.
- Actividades de control.
- Seguimiento de controles.

A través de estos procedimientos se aproximará tanto a la realidad de la entidad como a la existencia de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos en su gestión, en su información financiera y en el cumplimiento de la normativa.

Finalizado el proceso de valoración, el auditor concluirá con el grado de confianza que el sistema de control le proporciona para poder establecer el alcance y naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas de auditoría a realizar.

El proceso de valoración de riesgos los podemos resumir en el siguiente gráfico.



Los procedimientos para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material y en las afirmaciones persiguen los siguientes objetivos:

- Valoración de riesgos de incorrección material.
- Determinación de la materialidad.
- Identificación de las áreas de especial riesgos.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

28

Así, para la identificación y valoración de riesgos, los procedimientos a aplicar son básicamente:

- Indagaciones.
- Procedimientos analíticos.
- Observación.
- Inspección.

Esta identificación sentará las bases para el diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Y con esta finalidad, el auditor:

- Identificará los riesgos.
- Valorará tales riesgos.
- Relacionará los mismos con posibles incorrecciones en las afirmaciones.
- Considerará la probabilidad de que existan incorrecciones que, por su magnitud, puedan ser consideradas como materiales.

A modo de ejemplo y para el Sector Público, a priori, podemos determinar como principales **áreas críticas que pueden derivar en la existencia de riesgos** de una entidad local, tanto de su entorno como de la propia entidad, las siguientes:

ENTORNO DE LA ENTIDAD LOCAL (EELL)

- Restricciones presupuestarias en los entes financiadores de la EELL y su repercusión en los presupuestos de la entidad local.
- Situación económica general del entorno, que puede afectar tanto a la recaudación de impuestos, tasas y precios públicos como a la exigencia social para satisfacer las necesidades más esenciales de sus ciudadanos.
- Normativa de estabilidad presupuestaria y su cumplimiento: déficit, regla del gasto, control del endeudamiento y plazo de pago a proveedores. Principio de prudencia financiera en captación del nuevo endeudamiento.
- Cambios regulatorios que afecten a partidas relevantes de gastos e ingresos municipales.
- Adaptación al nuevo marco de información financiera (normativa contable-presupuestaria).
- Aprobación de nuevos programas presupuestarios.
- Otras normativas sectoriales con repercusión en la gestión de la EELL.
- Medidas sobre redimensionamiento del propio sector local (políticas, legislativas o financieras) que puede generar incertidumbres sobre la aplicación del principio de entidad en fun-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

cionamiento y que pueden afectar tanto a la propia entidad como a sus entes instrumentales.

- Riesgos ambientales y naturales que pueden afectar a la EELL
- Seguimiento de noticias de prensa.
- Denuncias presentadas por los ciudadanos y/o grupos políticos.

DE LA PROPIA EELL

- Aspectos generales

- Tamaño de la EELL, características y peculiaridades especiales de la entidad.
- Su estructura organizativa, recursos humanos y materiales, fuentes de financiación, servicios públicos prestados y forma de prestación. Determinación del grupo de la EELL.
- Sistema de suministro de la información económico-financiera.
- Regulación específica de su gestión presupuestaria.
- Identificación de las áreas, transacciones y procesos de gestión más significativos.
- Sistema de control interno implantado (intervención, legal y de gestión): medios, recursos humanos y cualificación de los mismos. Diseño y funcionamiento del sistema para detectar y prevenir errores o irregularidades en un plazo razonable.
- Trabajos de control financiero permanente, de auditoría de operativa, de auditoría de cumplimiento y de aquellos otros regulados por la normativa de control interno de la entidad.
- Informatización de los principales procesos de gestión municipal: quién lo ha diseñado, quién lo mantiene, quién lo alimenta, incluye controles manuales y automatizados...
- Asesoramiento y gestión de servicios realizado por entes locales de mayor ámbito territorial y/o competencial (Diputaciones, comarcas, mancomunidades...).
- Estado de la rendición de cuentas de la entidad y de sus entes instrumentales.
- Análisis de las cuentas generales a auditar: composición, revisión analítica, epígrafes más representativos para focalizar el esfuerzo de auditoría...
- Situación financiera de la entidad y su evolución: composición de gastos e ingresos, resultados, remanente de tesorería, endeudamiento, cumplimiento del resto de objetivos de estabilidad presupuestaria, seguimiento de los planes económico-financieros, ratios e indicadores,...
- Análisis de la cuenta de "acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto".



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

30

- Seguimiento de reparos elevados por la Intervención Municipal.
- Estudios de costes de los servicios prestados y su financiación.
- Anteriores informes de fiscalización y seguimiento específico de sus recomendaciones.

- Áreas específicas

Dentro de las áreas específicas, citamos a continuación las que presentan tradicionalmente mayor número de incidencias, tanto desde el punto de vista de la información financiera como de cumplimiento de la normativa:

- Contratación administrativa: presupuestación no adecuada o falta de crédito presupuestario o incorrecta imputación, deficiente justificación de las necesidades públicas a satisfacer, determinación del precio de licitación, informes técnicos de adjudicación suficientes, calidad de los proyectos, procedimientos de adjudicación no justificados, fraccionamientos, abuso del procedimiento de urgencia, criterios de selección dirigidos, desviaciones en precios y calidades, sobrecostes no justificados, concentración de adjudicatarios, prórrogas improcedentes de contratos, ...
- Control ejercido por la EELL sobre la ejecución de los servicios prestados mediante concesiones. Posibles riesgos laborales que se pueden derivar para la EELL.
- Subvenciones y otras ayudas: regulación específica, justificación del interés público, requisitos de los beneficiarios, informes técnicos de concesión, concesiones de ayudas no justificadas, escasa calidad de la documentación justificativa y de revisión sobre la misma, utilización de la ayuda por el beneficiario para otros fines, publicidad de la subvenciones otorgadas...
- Gestión urbanística: urbanismo a la carta, modificaciones no justificadas de planeamiento, recalificaciones y reclasificaciones de suelo arbitrarias, ventas de parcelas públicas, permutas...
- Gestión de personal: contratación vulnerando los principios básicos, retribuciones legalmente no previstas, ausencia de retribuciones variables ligadas a resultados, falta de personal con formación en el área contable y de gestión económica, restricciones en la tasa de reposición de personal fijo, limitaciones a la contratación de personal temporal, abuso del número de cargos de confianza...
- Impuestos: prescripciones interesadas, liquidaciones no adaptadas a la legalidad, falta de planes de inspección o inspecciones dirigidas, falta de seguimiento a determinados deudores, cálculo de la recaudación incierta...



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

- Tasas y precios públicos: estudios de costes, procedimiento de fijación de las tarifas, existencia de un posible déficit financiero en la prestación de servicios,...
- Gestión de la Tesorería: organización de la unidad y cualificación técnica de sus recursos humanos, conciliaciones y actas de arqueo, intereses bancarios, rentabilización de saldos...
- Inventarios: existencia, actualización permanentemente, vinculación con la contabilidad...
- Entes instrumentales de la Entidad Local: organismos autónomos, fundaciones, empresas públicas, sociedades mixtas... ¿para qué se crean, se les dota de medios suficientes, qué controles públicos se aplican, cómo contratan, están auditados interna o externamente?...
- Contingencias y litigios en curso con su posible repercusión económica.
- Denuncias o indicios sobre fraude y corrupción.

31

Finalmente, esta norma NIA-ES-SP 1315 incluye dos anexos relativos a:

- Anexo 1: Componentes del control Interno.
- Anexo 2: Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material (RIM).

- El auditor diseñará e implementará respuestas globales para **responder a los riesgos valorados** de incorrección material en los estados financieros y cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en esa valoración (NIA-ES-SP 1330).

Las respuestas globales, según la Nota Explicativa de la citada norma, se centran en la reducción del riesgo de detección (imputable al auditor, en adelante RD) y en el riesgo de control (imputable a la auditada, en adelante RC).

a) Con respecto al RD:

- El responsable del trabajo estimulará el escepticismo profesional.
- El órgano de control utilizará, en lo posible, personal especializado si la dificultad del trabajo lo requiere.
- El responsable del trabajo modificará las pruebas habituales, por ejemplo, cambiando su naturaleza (sustantiva, de controles o combinada), su extensión (mayor o menor alcance) o el momento de realización (si hay más riesgos hará las pruebas más cercanas al cierre, si se hacen trabajos interinos o preliminares realizará más pruebas de controles en dicha fase interina o preliminar, etc.).



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

32

- Se harán las consultas que considere necesarias, particularmente preguntas contables para alcanzar conclusiones precisas.

b) Con respecto al RC:

- Se solicitará del auditado, mediante las pruebas establecidas al efecto, la descripción y valoración del sistema de control interno.
- Se efectuará una labor más intensiva en la descripción y valoración del control interno, a efectos de graduar mejor la evidencia obtenida de la información interna de la auditada (cuando mejor es el control interno, más grado de evidencia tiene la información generada por la auditada).
- Se realizarán más pruebas sustantivas o combinadas (procedimentales con doble objetivo o procedimentales más sustantivas).
- Se reforzarán los cortes de cierre en algunas áreas, fundamentalmente aquellas que tengan mayor número de operaciones y sean susceptibles de verse alteradas por la periodificación.
- Se incrementará la selección o muestra en función del riesgo y del control interno.

Las pruebas o procedimientos posteriores de auditoría que se contemplan en las NIA son:

- a) *Procedimiento sustantivo*: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar).
 - procedimientos analíticos sustantivos.
- b) *Prueba de controles*: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Resultado de tal valoración de riesgos, la estrategia de la auditoría puede resultar:

- Enfoque sustantivo >>> pruebas sustantivas
- Enfoque combinado >>> pruebas de controles y sustantivas

El enfoque general de una auditoría siempre suele responder a un modelo combinado de procedimientos sustantivos y pruebas de controles; así, en algunas áreas se emplearán pro-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

cedimientos sustantivos y en otras pruebas de controles o incluso ambas en una misma área, bien sucesivas o simultáneas (pruebas mixtas o combinadas).

33

En definitiva, la valoración de riesgos —que incluye la evaluación del control interno— junto a la materialidad aplicada, permitirá diseñar la naturaleza, momento de aplicación y extensión de las pruebas de auditoría —sustantivas y de control— al objeto de minimizar los riesgos de la auditoría a un nivel aceptable.

Mediante la aplicación de las pruebas, los riesgos dejan de ser tales, para convertirse, o bien en incorrecciones materiales, si con las pruebas se consigue evidencia confirmatoria, o bien en inexistente, si no se alcanza evidencia de que el riesgo se haya materializado o la evidencia contraria a su materialización.

- Según la **NIA-ES-SP 1320**, el auditor debe aplicar el concepto de **importancia relativa o materialidad** de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría, y al evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en los estados financieros, incluyendo omisiones, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. El auditor determinará la misma para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

En la auditoría de entidades públicas sujetas a presupuesto limitativo debe aplicarse también umbrales de importancia relativa para evaluar la materialidad de las incorrecciones materiales detectadas en el estado de liquidación del presupuesto.

Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si por concretas circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la citada importancia relativa y que pudiera influir en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

El cálculo de la importancia relativa o materialidad no es algo inamovible, sino que puede variar a medida que avanza la auditoría.

Para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se aplica, habitualmente, como punto de partida un porcentaje a una referencia o magnitud base ele-



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

34

gida; la determinación del porcentaje y de la magnitud base elegida implica la aplicación del juicio profesional. La citada NIA-ES-SP 1320 cita como magnitud base, por ejemplo, el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas –para una entidad con fines de lucro en un sector industrial-, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales –para una entidad sin fines de lucro-; sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores. Especialmente relevante puede resultar el parámetro de obligaciones reconocidas o el de gastos liquidados como base de la materialidad en entidades que han de ejecutar presupuestos limitativos.

- La IGAE en su Norma Técnica sobre *evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas*⁴ establece que las magnitudes a considerar para calcular los umbrales de materialidad serán el activo y los gastos y, en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo, las obligaciones reconocidas. Así:
 - Sobre la magnitud “activo” de las cuentas, se aplicará un porcentaje del 0,45 por ciento.
 - Sobre la magnitud de “gastos” o sobre las “obligaciones reconocidas”, el 0,55 por ciento.
 - Se sumarán las cifras resultantes de los cálculos anteriores, siendo el importe resultante el umbral de materialidad a aplicar en la auditoría de la entidad.
 - No obstante, si este importe resultara superior al 0,75 por ciento del activo o al tres por ciento de los gastos/obligaciones reconocidas, el umbral de materialidad a aplicar será el importe inferior de los resultados de los cálculos indicados en los puntos anteriores.

Para la planificación y ejecución del trabajo, la IGAE, en la citada norma técnica, establece que la materialidad será inferior a la fijada para la emisión del informe; para ello establece un porcentaje entre el 80 y el 95 por ciento del umbral determinado para el informe. La fijación de dicho porcentaje se efectuará en función del juicio del auditor, de la fiabilidad de las cuentas de ejercicios anterior, de la valoración de riesgos y de la evaluación del control interno de la entidad.

- En la GPF-OCEX 1320 sobre *importancia relativa en las auditorías financieras* señala que en el sector público, para calcular la importancia relativa a nivel global podrán tenerse en consideración las siguientes magnitudes:
 - En las entidades del sector público administrativo, el importe total de las obligaciones reconocidas netas del ejercicio, la cifra del activo total del balance, o el importe total de gastos de la cuenta de resultados.

4. Aprobada en abril de 2007



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

- En las empresas públicas (EP), el importe total de los gastos de explotación o del activo del balance.
- En las fundaciones públicas (FP), el importe total de los gastos del ejercicio derivados de la actividad propia o bien el importe total del activo del balance.

35

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

Aunque su elección depende de los criterios aplicados en cada auditoría, el porcentaje a aplicar sobre la base de cálculo estará situado, en general, entre el 0,5 y el 5 por ciento, de acuerdo con el siguiente cuadro de parámetros orientativos:

SITUACIÓN	MAGNITUD / IMPORTE / BASE	PORCENTAJE
Ajustes que afectan al resultado presupuestario del ejercicio, al resultado económico, al patrimonio neto, o al remanente de tesorería.	- Obligaciones reconocidas netas o derechos reconocidos netos. - Gastos de explotación (EP). - Gastos de la actividad propia (FP).	0,5% - 3%
Ajustes/reclasificaciones que afectan a las masas del balance.	<i>El más representativo de:</i> - Activos corrientes / no corrientes. - Pasivos corrientes / no corrientes.	3% - 5%
Reclasificación entre partidas de ingresos o gastos presupuestarios o económicos o entre partidas del balance.	<i>El más representativo de:</i> - Total del activo, u Obligaciones reconocidas netas. - Gastos de explotación (EP). - Gastos de la actividad propia (FP).	5%-10%
Cambios en principios contables, partidas extraordinarias, información en la memoria o incorrecciones cualitativas similares.	<i>El más representativo de:</i> - Total del activo, u Obligaciones reconocidas netas. - Gastos de explotación (EP). - Gastos de la actividad propia (FP).	3% - 5%

La importancia relativa para la ejecución del trabajo se considera que no debe exceder, normalmente, del 85 por ciento de la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

36

Igualmente se establece, a efectos puramente orientativos, que podrán considerarse claramente insignificantes las incorrecciones de importe inferior al cinco por ciento de la importancia relativa para la ejecución del trabajo. Señalamos que “claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”; es decir, se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen.

SERIE 14XX. UTILIZACIÓN OTROS SERVICIOS PROFESIONALES Y EVALUACIÓN INCORRECCIONES IDENTIFICADAS

NIA-ES-SP 1402. *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*

NIA-ES-SP 1450. *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

- La **NIA-ES-SP 1402** es aplicable cuando la entidad auditada (usuaria) recibe servicios de otra entidad (organización de servicios o entidad prestadora) relacionados con aquellas áreas de la entidad en las cuales el auditor tiene que evaluar el riesgo, aplicar procedimientos de auditoría y obtener evidencia. La Nota Explicativa de la citada norma recoge una serie de ejemplos de actividades y situaciones relativas a organizaciones de servicios que pueden ser pertinentes en un contexto del Sector Público:
 - Tratamiento de operaciones, de activos o pasivos y mantenimiento de registros contables por otra entidad pública o privada (por ejemplo, tratamiento de nóminas o gestión de activos, gestión de endeudamientos, etc.)
 - Evaluación y recaudación de ingresos, impuestos, tasas u otros recursos públicos por cuenta de otra entidad de la misma Administración o de otro nivel de Administración o de terceros privados.
 - Inversión de fondos públicos recaudados por la Administración con fines particulares, como contribuciones a pensiones.
 - Cobro de deudas por cuenta de la Administración, como préstamos impagados, impuestos vencidos, intereses, multas y recuperación de pagos erróneos.
 - Pago de prestaciones o subvenciones a beneficiarios, incluidos la determinación de la admisibilidad y el tratamiento de pagos.
 - Gestión de activos por otra organización por cuenta de la Administración.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

37

Este tipo de procesos suele estar regulado con normas administrativas muy detalladas, tales como convenios, encomiendas de gestión, acuerdo o contratos que el auditor tiene que tener presente a la hora de evaluar el riesgo y determinar qué procedimientos son los adecuados para obtener evidencia.

El auditor de la entidad usuaria evaluará si la existencia de la entidad prestadora de servicios aumenta o disminuye el riesgo de incorrección material.

- Según la **NIA-ES-SP 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría***, el objetivo del auditor es evaluar:
 - a. El efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y
 - b. En su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:

- a. La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o
- b. La suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA-ES-SP 1320.

El auditor del Sector Público habrá de considerar, sin perjuicio de que la transacción, el saldo o la información hayan sido corregidos por la entidad auditada, si las incorrecciones tienen origen en un incumplimiento de la legalidad o en omisión de un elemento relevante del control interno; en estos supuestos recogerá estos hechos de forma objetiva y ponderada en el informe de auditoría, normalmente en anexos, informes adicionales o de cumplimiento establecidos por legislación correspondiente, siempre que la imagen fiel no se vea afectada. Incluso, con independencia de la afectación o no a la imagen fiel, los auditores del Sector Público, puede tener responsabilidades adicionales consistentes en hacer seguimiento de las incorrecciones y plantear o revisar planes de acción para que dichos incumplimientos sean corregidos con la mayor prontitud posible.

La fuente de las incorrecciones y su soporte, puede ser:

- Problemas de control interno (por error o fraude) al procesar o recoger información contable tanto de cantidades (transacciones o saldos) como de información en sí.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

38

- Estimación incorrecta o claramente errónea por no aplicar bien los criterios contables o hacer un juicio no adecuado de la situación.
- Incorrecciones extrapoladas de las pruebas del auditor (aplicación de la NIA-ES-SP 1530).

Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error. Debe distinguirse entre:

- Incorrecciones materiales: cuando su importe iguala o supera el nivel de importancia relativa. Darían lugar a salvedades en el informe. Estas pueden generarse por factores cuantitativos —superar la materialidad— o por aspectos cualitativos tales como: afectar al cumplimiento de normas legales, compromisos contractuales relevantes, encubrir cambios de tendencia en resultados, afectar a ratios relevantes, efectos en incremento de remuneraciones a directivos, omisión información mínima del marco contable, fraudes, etc.
- Incorrecciones no materiales con efecto acumulativo: aquellas cuyo importe individual no iguala o supera el nivel de importancia relativa fijado, pero sí lo alcanza el importe conjunto de todas las de la misma naturaleza. Darían lugar a salvedades en el informe.
- Incorrecciones no materiales sin efecto acumulativo: aquellas en las que, aunque sus importes se acumulen a otras de su misma naturaleza, no alcanzan el nivel de importancia relativa. No darían lugar a salvedades en el informe. Se podrá considerar su inclusión en los anexos al informe de auditoría.

SERIE 15XX. EVIDENCIA Y PRUEBAS AUDITORÍA

NIA-ES-SP 1500. *Evidencia de auditoría.*

NIA-ES-SP 1501. *Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.*

NIA-ES-SP 1505. *Confirmaciones externas.*

NIA-ES-SP 1510 R. *Trabajos iniciales de auditoría-saldos de apertura.*

NIA-ES-SP 1520. *Procedimientos analíticos.*

NIA-ES-SP 1530. *Muestreo de auditoría.*

NIA-ES-SP 1540. *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar.*

NIA-ES-SP 1550. *Partes vinculadas.*

NIA-ES-SP 1560. *Hechos posteriores al cierre.*



NIA-ES-SP 1570 R. *Empresa en funcionamiento.*

39

NIA-ES-SP 1580. *Manifestaciones escritas.*

- Ante la importancia que en las **entidades públicas sujetas a presupuesto limitativo** tiene los estados presupuestarios, la **NIA-ES-SP 1501** establece como área específica de análisis la "presupuestaria". Así establece como objetivo de auditoría el obtener evidencia suficiente y adecuada sobre que la presentación y revelación de la información presupuestaria se haya realizado de conformidad con el marco de información financiera que le es de aplicación, cumpliendo los principios presupuestarios.

Igualmente contiene unas definiciones de conceptos presupuestarios, tales como presupuesto limitativo, estado de liquidación del presupuesto, liquidación del presupuesto de gastos e ingresos, crédito presupuestario, obligaciones reconocidas netas y resultado presupuestario.

Los requerimientos que se establecen para el área presupuestaria son los siguientes:

"15. El auditor obtendrá evidencia de que la liquidación del presupuesto de gastos se ajusta a la estructura y desagregación del presupuesto inicialmente aprobado y sus posteriores modificaciones y contiene información suficiente para cada partida presupuestaria.

16. El auditor comprobará que las operaciones de reconocimiento de las obligaciones están correctamente imputadas al ejercicio.

17. El auditor obtendrá evidencia de que la liquidación del presupuesto de ingresos se ajusta a la estructura y desagregación del presupuesto inicialmente aprobado y sus posteriores modificaciones y contiene la información suficiente para cada aplicación presupuestaria.

18. El auditor comprobará que las operaciones de reconocimiento de los derechos están correctamente imputadas al ejercicio.

19. El auditor comprobará que el resultado presupuestario distingue entre operaciones financieras y no financieras.

20. El auditor comprobará la información presupuestaria que debe figurar en la memoria.

21. El auditor comprobará que la información presupuestaria en aquellas entidades que presentan presupuestos estimativos se adecúa a lo requerido en la legislación correspondiente.

22. El auditor comprobará el adecuado reflejo de los créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado que figura en el resultado presupuestario.

23. El auditor obtendrá evidencia de la información sobre desviaciones de financiación del ejercicio que figura en el resultado presupuestario."



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

40

- En la **NIA-ES-SP 1505 *Confirmaciones externas*** se contempla que, en algunas regulaciones, los auditores del Sector Público disponen de facultades legales para dirigirse directamente a terceros relacionados con la entidad auditada, a fin de solicitarles información que resulta interesante para los trabajos de auditoría, en virtud de la consideración de autoridad pública con que se inviste al órgano de control y al controlador público; el auditor público valorará el empleo de la precitada facultad legal cuando le sea más eficiente de conseguir evidencia por las condiciones de riesgo existentes en el trabajo de auditoría, máxime si el riesgo de fraude puede ser elevado, y en evitación de una posible limitación. También se contempla dentro del concepto de terceros las entidades dependientes de una misma Administración Pública.

En el Sector Público, el objeto de confirmación pueden ser saldos, transacciones, informaciones puntuales, documentos públicos o privados, contratos, acuerdos, convenios, planes de trabajo, proyectos urbanísticos o de otra índole, proceso de contratación etc. y pueden ser objeto de solicitud copias de documentos, extractos u otros soportes, en función de las áreas de trabajo y del objetivo del auditor frente al riesgo. Asimismo, se puede someter al tercero la corroboración de determinada información o contraste de documentos en general en los que figure como parte de la operación o transacción. En la solicitud de información, el auditor ha de considerar los criterios y límites que marca la legislación de protección de datos. También se contempla la confirmación negativa, consistente en pedir que no se conteste a la propia confirmación si se está de acuerdo con la información remitida.

- La **NIA-ES-SP 1510 R *Trabajos iniciales de auditoría-saldos de apertura*** establece que, para la realización del trabajo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Así mismo distingue entre saldos de apertura de estados financieros que no fueron auditados o que fueron auditados por otro auditor de entidad/firma distinta, determinado los procedimientos de auditoría a aplicar.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

41

Igualmente señala que si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por otro auditor y este expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.

La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a la emisión de una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias.

También hace referencia especialmente al cambio de auditor en una entidad pública y al acceso a los papeles de trabajo; así contempla los siguientes supuestos de cambio de auditor:

- Cambio entre auditores públicos.
- Cambio de un auditor privado a un auditor público.
- Cambio de un auditor privado a otro auditor privado.
- Cambio de un auditor público a un auditor privado.

Finalmente se incluye, en el anexo, un modelo de informe que contiene una opinión modificada fundamentada en la imposibilidad de obtener evidencia suficiente sobre unos saldos de apertura.

- La **NIA-ES-SP 1520 *Procedimientos analíticos*** recoge la posibilidad de que en el Sector Público se utilicen procedimientos analíticos para comprobar la gestión presupuestaria. Y para ello se recuerda que el Plan General de Contabilidad Pública incluye dentro de las cuentas anuales de las entidades con presupuesto limitativo, el estado de liquidación del presupuesto y que la memoria contiene, entre otras, la nota 23 de información presupuestaria, la nota 24 de indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, la nota 25 de información sobre el coste de las actividades y la nota 26 de indicadores de gestión.
- De la **NIA-ES-SP 1530 *Muestreo de auditoría*** solo remarcar que el diseño, tamaño y selección de la muestra en relación a la realización de pruebas de auditoría sobre el cumplimiento de determinados extremos legales. Así, si dentro del alcance del auditor del Sector Público está incluida la comprobación de alguno de los extremos o procesos necesarios para cumplir con una norma, pueden plantearse muestras separadas o bien integradas en alguna de las otras pruebas de acuerdo con la metodología de trabajo correspondiente. Todo ello, en virtud del especial cuidado que ha de tener el auditor público en relación con el cumplimiento de los temas de legalidad.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

42

- La NIA-ES-SP 1540 *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar* en relación con los posibles sesgos de la dirección, el auditor público tendrá en cuenta factores específicos que puedan producir estos sesgos tales como:
 - Entornos políticos cambiantes o inestables.
 - Expectativas presupuestarias y en particular reducciones de recursos decididas sobre la base de criterios y objetivos generales de ahorro del gasto público o reducción de los ingresos.

Las entidades del Sector Público pueden tener participaciones significativas en activos especializados para los que no existen fuentes de información fácilmente disponible y fiable a efectos de su medición a valor razonable o según otras bases de valor actual, o una combinación de ambas; con frecuencia, los activos especializados no generan flujos de efectivo y no tienen un mercado activo. La medición a valor razonable, por lo tanto, suele requerir la realización de una estimación que puede ser compleja y, en algunos casos excepcionales, no ser posible en absoluto. En relación con esta situación, el auditor público suele disponer de normas contables que tienen en cuenta la situación indicada para bienes que no generan flujos y que han de ser tenidas en cuenta para el cálculo de su valor. Incluso puede haber órganos o departamentos dentro del propio Sector Público Español especialistas en la fijación de valor de determinados bienes que se correspondan con el patrimonio histórico y otros bienes que específicamente utiliza para la prestación de sus servicios.

- La NIA-ES-SP 1550 aplica un enfoque basado en riesgos de la auditoría de **partes vinculadas**. Para el Sector Público, las entidades que están bajo el control común de una Administración Pública (Administración del Estado, autonómica o local) no se consideran partes vinculadas, a menos que realicen transacciones significativas de acuerdo con los criterios de materialidad fijados por el auditor o compartan recursos significativos entre sí o expresamente esté determinado por su marco de información financiera.

En el Sector Público hay dos aspectos que tienen relación con las operaciones de vinculación y que pueden generar un riesgo adicional para el auditor público:

- La consideración de una entidad como medio propio contemplado tanto en la Ley de Contratos del Sector Público como en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.
- La consideración de vehículo de cometido especial o entidad de cometido especial que puede ser asignado a algunos fondos sin personalidad jurídica referidos en las leyes. A



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

43

estos efectos, se entiende por tal aquella que pueda llegar a reunir las siguientes características:

- No se puede considerar como del grupo, multigrupo o asociada.
- Fue constituida para un fin concreto, limitado o definido.
- La forma jurídica adoptada puede ser indiferente, aunque puede ser frecuente hacerlo mediante fondo sin personalidad, consorcio u otra forma.
- La entidad auditada puede transferirle activos, personal o servicios con un coste distinto del de mercado.
- Puede ser financiada íntegramente por la entidad por cuya cuenta se ha constituido o pueden existir más partes financiadoras.
- De ser obligatoria la consolidación, la entidad con cometido especial debe ser consolidable.

Las dos circunstancias mencionadas —medio propio o vehículo de cometido especial— hacen, por tanto, que se amplíe el concepto de vinculación.

Las responsabilidades del auditor del Sector Público en este ámbito pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del Sector Público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Es decir, la responsabilidades del auditor público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarios y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes vinculadas. Además, es posible que el auditor del Sector Público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector, respecto a las relaciones y transacciones con partes vinculadas que difieran de los del sector privado.

Por otra parte, en el Sector Público, las leyes y reglamentos referidos a la adjudicación de contratos públicos pueden exigir que los contratos con terceros, comprendidas las partes vinculadas, estén sujetos a licitación pública o cualquier otra forma de “verificación del mercado” para demostrar su eficiencia económica.

- La **NIA-ES-SP 1560** trata de la responsabilidad que, en una auditoría, tiene el auditor con respecto a los **hechos posteriores** acontecidos con posterioridad al cierre de cuentas. Además, los auditores del sector público pueden considerar también los hechos sobrevenidos que:
 - a) Influyan en la capacidad de la entidad pública para cumplir sus fines u objetivos.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

44

- b) Incidan en la presentación de cualquier información sobre la gestión de la entidad pública en los estados financieros.
- c) Deriven de actuaciones del poder legislativo y otros órganos competentes, cuando dichas actuaciones requieran la realización de ajustes o revelación de información en los estados financieros, y su efecto en el informe de auditoría.

En definitiva, el auditor público tendrá que valorar, si de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y las normas técnicas de auditoría, dicha información, en el caso de producirse, tiene que revelarse en las cuentas formuladas o por formular, dependiendo del periodo del hecho posterior.

Dado que el momento de tiempo es el factor clave, en la **Nota Explicativa de la NIA-ES-SP 1560** se refleja el siguiente cuadro relativo a las fechas de las cuentas anuales con el objeto de clarificarlas y tenerlas en cuenta para analizar la incidencia de posibles hechos posteriores:

FECHAS	DESCRIPCIÓN
Fecha de las cuentas anuales	Fecha de cierre del último periodo (fecha a que se refieren las cuentas anuales o fecha de cierre).
Fecha de aprobación de las cuentas anuales	Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en las cuentas anuales, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellas. A efectos de la normativa en España, se considerará como fecha de aprobación, la fecha de formulación.
Fecha del informe de auditoría	Fecha puesta por el auditor al informe sobre las cuentas anuales de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R.
Fecha de publicación de las cuentas anuales	Fecha en la que las cuentas anuales auditadas y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. Esta publicación implica que la información financiera tiene el respaldo de todos los órganos competentes de la entidad auditada.

La IGAE, dentro de su *Nota Técnica sobre el tratamiento en auditoría de cuentas de los hechos posteriores al cierre*⁵, establece que la responsabilidad del auditor es distinta dependiendo del momento del tiempo a que nos refiramos: formulación de cuentas, fecha del informe, fecha de aprobación de las cuentas, fecha de difusión, etc. La alteración o repetición

5. Aprobada en abril de 2014



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

45

de estas secuencias de trámites genera una reactivación del proceso y, por ende, una extensión del periodo de hechos posteriores.

A efectos de la auditoría y para determinar las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría a aplicar, se tendrán en cuenta tres situaciones:

- Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
- Hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados financieros se hayan publicado.
- Hechos que se conocen después de la publicación de los estados financieros.

Atendiendo a esas tres situaciones, la NIA-ES-SP 1560 analiza su efecto sobre el trabajo de auditoría pública y, por consiguiente, sobre el informe de auditoría de cuentas.

Tanto la IGAE en su Nota Técnica citada como la GPF-OCEx 1560, reflejan un conjunto de ejemplos de hechos posteriores que conllevan ajustes o revelación de mayor información. Así, señalan:

- **A. Hechos posteriores que conllevan ajustes.**
 - Resolución de un litigio judicial después de la fecha de los estados financieros, que obligue a realizar un ajuste en la provisión previamente reconocida o bien a reconocer una provisión en lugar de revelar simplemente un pasivo contingente.
 - Deterioro del valor de un activo después del cierre de las cuentas anuales, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro del valor reconocido previamente para ese activo.
 - El descubrimiento de fraudes y errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos o estaban alterados.
 - La determinación con posterioridad a la fecha de cierre de cuentas, del coste de los activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes de esa fecha.
 - La determinación con posterioridad a la fecha de cierre de los estados financieros, del importe de ingresos o recursos ordinarios cobrados durante el periodo sobre el que se informa que van a ser compartidos con otras administraciones bajo un acuerdo de reparto en vigor.
- **B. Hechos posteriores que conllevan una mayor o más completa información a revelar**
 - La destrucción por incendio de un edificio importante tras la fecha de los estados financieros.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

46

- Compra de activos significativos.
 - Expropiación de bienes relevantes.
 - Reducción del valor razonable de las inversiones después de la fecha de cierre.
 - El anuncio o el inicio de una importante reestructuración de la entidad.
 - Condonación mediante una norma legal de préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de un programa.
 - Aceptación de compromisos o pasivos contingentes relevantes.
 - Planteamiento de recursos importantes surgidos exclusivamente por eventos acontecidos después de la fecha de cierre de los estados financieros.
- De la lectura de la **NIA-ES-SP-1570 R Empresa en funcionamiento** destacamos:
 - La denominación habitual en el Sector Público de este principio es el de gestión continuada. No obstante la referencia es indistinta entre empresa en funcionamiento o gestión continuada.
 - En el marco contable público, al igual que en el privado, es necesario aportar información sobre la gestión continuada ya que resulta preciso informar en la memoria de una situación que pueda ser indicativa de dudas sobre la gestión continuada. La entidad auditada ha de incluir referencia, en su caso, a los factores causantes y mitigantes de la duda de su continuidad y en el extremo a la consideración de que no utiliza el principio de gestión continuada, puesto que es ella quien formula las cuentas anuales y quien normalmente tendrá esta iniciativa.
 - De acuerdo con esta norma, los objetivos del auditor público son:
 - Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la adecuación de la utilización por parte de la entidad auditada de la hipótesis de gestión continuada para la preparación de los estados financieros.
 - Determinar, atendiendo a la evidencia obtenida, si existe o no incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
 - Establecer las implicaciones, en su caso, para el informe de auditoría.
 - El auditor tendrá en cuenta el factor de la continuidad al evaluar los riesgos y a lo largo de la auditoría. Si la entidad auditada ha hecho la valoración, la revisará y tendrá en cuenta tanto el periodo de doce meses a partir del cierre de las cuentas (puede incrementarse, si hay factores que generan dudas, más allá del periodo indicado) como la documentación que contenga los factores. Si no ha sido realizada tal valoración, indagará ante la entidad la posible existencia de factores que puedan generar dudas en la continuidad.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

Una vez analizada toda la información y obtenida la evidencia adecuada y suficiente, el auditor público, puede concluir:

47

a) Se dispone de toda la información para hacer la valoración; su incidencia en el informe se puede resumir en:

- Es inadecuada la utilización del principio de empresa en funcionamiento: la opinión en el informe será desfavorable o con salvedades en función de la relevancia en la imagen fiel de esta situación. Este tema afecta a tres secciones del informe: sección de opinión para dar la opinión desfavorable o con salvedades, sección de fundamento de la opinión, y sección cuestiones claves.
- Es adecuada la utilización del principio de gestión continuada:
- No hay duda en la continuidad y hay factores que puedan generar duda, pero no se constata incertidumbre. Con carácter general, será suficiente que exista información en la memoria con arreglo al marco de información financiera. La opinión será favorable.
- Hay incertidumbre en la continuidad y están revelados adecuadamente en la memoria todos los factores causantes y mitigantes de la duda que genera la incertidumbre. En el informe se incluirá la sección *“Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”*, con referencia en la sección cuestiones claves.
- Hay incertidumbre y no están bien informados en la memoria los factores causantes y mitigantes de la duda. Esto podrá generar una opinión con salvedades por falta de información o desfavorable por el mismo motivo cuando la omisión sea muy importante y afectará a las secciones de opinión, de fundamento de la opinión y sección cuestiones claves.

b) No se dispone de toda la información para hacer la valoración y no se nos ha facilitado toda la información solicitada. Puede generar una salvedad por limitación al alcance en el informe de auditoría, provocando a una opinión con salvedades o una opinión denegada, en función de la relevancia. Afecta a las secciones del informe indicadas en el párrafo anterior.

Sólo en el supuesto de disolución sin solución de continuidad de la entidad perdería validez la presunción de empresa en funcionamiento. En los demás supuestos, los auditores del Sector Público tomarán en consideración sobre qué base se transfieren las actividades desde la perspectiva de la entidad que está cediendo el activo y el pasivo en la fecha contable correspondiente y de acuerdo con el marco de información financiera aplicable a operaciones de cesión de activos, fusiones o escisiones.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

48

De acuerdo con la NIA-ES-SP 1570 R, se reproducen un conjunto de ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas —aunque no siempre puedan resultar materiales— sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad:

a) Financieros

- Posición patrimonial neta negativa.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

b) Operativos

- Intención de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

c) Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

49

Finalmente, la norma técnica incluye, en su anexo, tres ejemplos de informes de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento adaptados a la normativa española:

- Anexo 1. Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y se revela adecuadamente en las cuentas anuales.
 - Anexo 2. Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
 - Anexo 3. Informe de auditoría con una opinión desfavorable cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en las cuentas anuales.
- En la NIA-ES-SP 1580 *Manifestaciones escritas* se indica que se solicitará una carta de manifestaciones a la dirección de la entidad donde se requerirá información específica y que la fecha sea lo más cercana al informe de auditoría. Aunque lo frecuente es que exista una sola carta de manifestaciones, puede haber diversas cartas en función de los temas, el tiempo o los responsables de su firma. En el Sector Público se pueden incluir también manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

Esta norma se acompaña de dos anexos sobre:

- Anexo 1: Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas.
- Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones.

SERIE 16XX. RELACIONES CON OTROS PROFESIONALES: AUDITORES DE CONSOLIDACIÓN, AUDITORES INTERNOS Y EXPERTOS

NIA-ES-SP 1600. *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

NIA-ES-SP 1610. *Utilización del trabajo de los auditores internos.*



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

50

NIA-ES-SP 1620. *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

- La NIA-ES-SP 1600 *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos referidos a:
 - a) Las cuentas consolidadas de un grupo, en aquellos aspectos que tengan que ver con la comprobación del proceso de consolidación y el requerimiento a los auditores privados - nombrados mercantilmente, que participen como auditores de los componentes (entidades participadas sometidas mercantilmente a la obligación de auditarse)- de aquellos papeles de trabajo que tengan relación con asuntos recogidos en sus informes de auditoría.
 - b) También se aplica a aquellas auditorías en las que participan los auditores de componentes (entidades participadas), sin perjuicio de que estos realicen su propio informe de auditoría y emitan la opinión sobre la información financiera del componente o incluso basta con que realicen alguna labor de ayuda al auditor del grupo en su auditoría del grupo consolidado.

Todo ello teniendo en consideración la existencia de normas específicas para los trabajos de auditores que colaboran con el Sector Público en España.

El auditor del componente (entidad participada) suele ser aquél nombrado de acuerdo con la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria; ahora bien, también puede ser otro distinto a este, aunque normalmente, por razones de coste y eficiencia, no resulta razonable hacer doble auditoría a los componentes. La decisión o no de utilizar como auditor del componente al nombrado mercantilmente tiene que ver con lo siguiente:

- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicada en la preparación de las cuentas anuales del componente y el aplicado al preparar las cuentas anuales del grupo.
- La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de las cuentas anuales del grupo.
- La realización a tiempo de la auditoría de las cuentas anuales de la participada para cumplir con el calendario de información del grupo.

En la realización de la auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo en que la entidad matriz sea un ente público, sujeto a la realización de auditoría obligatoria por la legislación pública y cuya competencia está asignada a un auditor público, no siempre resulta factible



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

el empleo del auditor privado como auditor de un componente, además de por la citada propia regulación, por un conjunto de circunstancias, tales como: regulaciones específicas, normas contables, dirección de la sociedad participada y la existencia de normas para regular la colaboración entre auditores públicos y privados en el concurso de aquellos en la actividad de la auditoría pública, así como normas de contratación del Sector Público.

51

Estas circunstancias harían aconsejable la consideración de un auditor del componente distinto del auditor legalmente nombrado por la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria en el componente o entidad mercantil participada, lo cual redundaría en una duplicidad en la realización de la auditoría de cuentas y en su coste. Por tanto, tal como se indica en la **Nota Explicativa** de esta norma, la aplicación de la NIA-ES-SP 1600 ha de ser matizada para su empleo en los diferentes niveles del trabajo de campo y consiguientemente del informe de auditoría consolidado; además, por motivos de transparencia, se debe hacer constar la delimitación de responsabilidades en el informe de auditoría consolidado, distribuyendo así las responsabilidades en función de los dos ámbitos regulatorios existentes y concluyentes en esta actividad.

Ello conllevará, en síntesis, la utilización de esta NIA-ES-SP con las siguientes matizaciones:

- La utilización de los procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de consolidación.
- El empleo de algunos procedimientos específicos regulados en las normas de colaboración con auditores privados o de acceso a los papeles de trabajo con criterios restrictivos para temas relacionados con asuntos incluidos en el informe de auditoría.
- La modificación, utilización de forma complementaria e incluso supresión de algunos procedimientos contenidos en esta NIA-ES-SP en relación con las comunicaciones de auditores de los componentes.
- En el reflejo en el informe de auditoría de la delimitación de los trabajos, en virtud de los criterios de transparencia al usuario de la información financiera.

Resultado de todo lo anterior, los objetivos del auditor en este ámbito son los siguientes:

- a) Determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo.
- b) Si se actúa como auditor del grupo:
 - Comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realizar la auditoría de los componentes de acuerdo con el alcance indicado en el apartado anterior.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

52

- Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión en relación a si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor público deberá tener conocimiento del grupo, de sus componentes y del entorno, valorando los riesgos de incorrección material en dicho contexto. Para el caso de que el equipo de trabajo del grupo prevea solicitar a un auditor que realice un trabajo sobre la información financiera del componente deberán comprobar los requerimientos de ética, competencia profesional e independencia.

No obstante, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que el equipo de trabajo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

Dentro del riesgo de auditoría se incluye el derivado de la incorrección material en la información financiera de un componente no detectado cuando afecte a los estados financieros del grupo y haya sido puesto de manifiesto por el auditor del componente.

El responsable y el equipo de trabajo de la auditoría del grupo establecerán una estrategia global de auditoría y desarrollarán un plan de auditoría del grupo. Al establecer tal estrategia global de auditoría se deberá tener en cuenta la importancia relativa para los estados financieros del conjunto y para los componentes.

Por tanto, el equipo de trabajo del grupo:

A) Determinará:

- La importancia relativa para el grupo, para determinadas transacciones, de los componentes individualmente considerados y el umbral de insignificancia.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes u otros auditores colaboradores e implementará respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.
- Los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados del grupo surgidos en la consolidación.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

53

- Los procedimientos adicionales a aplicar si concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, en función de la fijación del alcance y los criterios indicados en relación con los auditores de los componentes.

B) Realizará:

- Un estudio sobre el informe de auditoría de cada uno de los componentes significativos, analizándolo de acuerdo con los criterios de trabajo y la materialidad establecida en la auditoría del consolidado y solicitando el acceso a la información del trabajo del componente de acuerdo con lo establecido en la legislación correspondiente.
- Los procedimientos analíticos a nivel de grupo para los componentes que no sean significativos.
- Para el proceso de consolidación, las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo y sobre los procedimientos sustantivos, cuando estos no pudieran proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones. Fundamentalmente aquellos procedimientos que tengan relación con el proceso de consolidación.
- Los procedimientos precisos para identificar los hechos posteriores al cierre entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría del grupo.

C) Evaluará:

- Los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en un componente cuando se detecten riesgos significativos de incorrección material para los estados financieros del grupo.
- Los ajustes para utilizar las mismas políticas contables en los componentes sobre la información financiera y en los estados financieros del grupo, así como cuando se incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta a la de cierre del grupo si han sido debidamente ajustados.
- La adecuación e integridad de los ajustes y reclasificaciones de consolidación posteriores a la agregación, y la existencia de factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección.
- Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación con un riesgo de auditoría aceptablemente bajo.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

54

- El efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de las incorrecciones no corregidas.

D) Comunicará:

- Los requerimientos al auditor de un componente especificando el trabajo a realizar, el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación al equipo de trabajo del grupo. Todo ello de acuerdo con los criterios de delimitación del trabajo de las auditorías de componentes.
- Las deficiencias identificadas en el control interno y asuntos de legalidad que deben ser comunicadas a los responsables de la dirección del grupo.
- A los responsables del gobierno del grupo, el tipo de trabajo a realizar, limitaciones en el trabajo, la existencia de indicios de fraude, etc.
- La petición al auditor del componente para que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo de trabajo del grupo alcance una conclusión en relación con el grupo, de acuerdo con los criterios de relación entre los auditores públicos y privados recogidos en la regulación correspondiente.

E) Incluirá en la documentación de auditoría:

- Un análisis de los componentes con indicación de aquellos que sean significativos.
- En relación con los componentes significativos la naturaleza, el momento y la participación del equipo de trabajo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes.
- Las comunicaciones escritas entre el equipo de trabajo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos.

El equipo de trabajo del grupo puede decidir utilizar el trabajo del auditor legalmente nombrado por la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria. En este caso, en el ámbito del Sector Público, como consecuencia de la distinta legislación en materia de auditoría pública frente a la privada y en aras de la búsqueda de la eficiencia y transparencia, el informe de auditoría de los estados financieros del grupo eximirá de responsabilidad respecto al componente al responsable del trabajo del grupo u órgano de control al que este pertenece, quedando así delimitada la responsabilidad.

El responsable de la auditoría será el equipo de auditoría del grupo y la mención de los otros auditores en el informe no se realizará salvo que lo prevean disposiciones legales.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

Finalmente la NIA-ES-SP se acompaña de cinco anexos:

55

- Anexo 1: Ejemplo de una opinión no modificada de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas de un grupo adaptado a la normativa del sector público español.
 - Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo de trabajo del grupo obtiene conocimiento.
 - Anexo 3: Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
 - Anexo 4: Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente.
 - Anexo 5: Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo de trabajo del grupo.
- Sobre la **utilización del trabajo de los auditores internos**, la **NIA-ES-1610** señala que, cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna que se ha valorado como relevante para la auditoría, los objetivos del auditor externo son:
 - a) Determinar si se utilizarán trabajos específicos de los auditores internos y, en su caso, la extensión de dicha utilización.
 - b) Determinar si dichos trabajos son adecuados para los fines de la auditoría.

Es decir, se trata de utilizar trabajos del auditor interno si estos son acordes con los objetivos de la auditoría externa, teniendo en cuenta una serie de requisitos previos referidos a la capacidad funcional de autonomía y técnica de la auditoría interna.

Los factores que pueden afectar a la posibilidad de que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría externa son los siguientes:

- Objetividad.
- Competencia técnica.
- Diligencia profesional.
- Comunicación.

Cuando el trabajo de los auditores internos vaya a ser un factor a tener en cuenta en la determinación de la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo, puede resultar útil acordar previamente con los mismos las siguientes cuestiones:

- El momento de realización de dicho trabajo.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

56

- La extensión de la cobertura de auditoría.
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de información.

Los procedimientos de auditoría a aplicar pueden incluir:

- El examen de los elementos revisados por los auditores internos.
- El examen de otros elementos similares.
- La observación de los procedimientos aplicados por los auditores internos.

- La **NIA-ES-SP 1620** analiza la **utilización del trabajo de un experto del auditor**. Para tal utilización, la Nota Explicativa de dicha norma señala que, en primer lugar, el auditor determinará la necesidad de utilizar los servicios de un experto (persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría); y, en segundo lugar, en qué situaciones será necesaria su utilización.

Una vez decidida tal utilización, el auditor de forma progresiva:

- Evaluará la competencia, capacidad y objetividad del experto.
- Analizará el alcance del trabajo del experto.
- Evaluará el trabajo realizado por el mismo.
- Valorará la necesidad de su mención o referencia a tal trabajo en el informe de auditoría.

La consideración de experto conlleva el encargo específico de un trabajo, realizado de forma contemporánea o cercana a la auditoría, el cual es propuesto por el auditor y está sujeto a verificaciones de objetividad y calidad, lo cual le diferencia de la mera realización de una consulta o incluso de una solicitud de información mediante circularización.

Igualmente la norma señala que la utilización de un experto no es una prueba de auditoría que pueda ser aplicada de forma recurrente y abundante, sino que, dado que genera mayor coste y tiene un proceso de planteamiento y desarrollo más dilatado, es posible que pueda resultar más adecuado, siempre que se consiga evidencia similar, la confirmación de asuntos a expertos mediante circularización.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

Finalmente la NIA-ES-SP se acompaña de un anexo que contempla las cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo; así señala cuestiones relativas a: Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo; las funciones y responsabilidades mutuas; comunicaciones e informes; y exigencias de confidencialidad.

57

SERIE 17XX. NORMAS SOBRE INFORMES DE AUDITORÍA

NIA-ES-SP 1700 R. *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

NIA-ES-SP 1701. *Comunicación de cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

NIA-ES-SP 1705 R. *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público.*

NIA-ES-SP 1706 R. *Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor público.*

NIA-ES-SP 1710. *Información comparativa: cifras comparativas correspondientes a ejercicios anteriores y estados financieros comparativos.*

NIA-ES-SP 1720 R. *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información.*

Los aspectos básicos de esta serie de NIA-ES-SP se analizan en el siguiente apartado siguiente de este documento. Solo destacar cuatro cuestiones relevantes en que se diferencian de la regulación de las NIA-ES:

- a) En la adaptación de la NIA-ES 701 *Cuestiones claves de la auditoría*, se ha considerado a todas las entidades del sector público como “entidad de interés público”, eliminando la distinción entre entidad de interés público y de no interés público. En consecuencia, todas las entidades del sector público, atendiendo al principio de transparencia, se consideran como de especial relevancia o de interés público, no aplicándose la distinción contemplada en la normativa privada entre “cuestiones claves” y “aspectos relevantes de la auditoría”.
- b) Se habilita un espacio o sección en la estructura del informe para incumplimientos legales siempre que no afectan a la imagen fiel; en concreto en la Sección *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.



RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y ASPECTOS MÁS DESTACABLES DE LAS MISMAS

58

- c) La consideración dentro de las cuentas anuales de la liquidación del presupuesto, para aquellas entidades sometidas a la figura del presupuesto limitativo y a los correspondientes principios presupuestarios.
- d) Se incluyen diversos modelos o ejemplos sobre entidades públicas teniendo en cuenta si les corresponde aplicar el Plan General de Contabilidad Pública y sus normas de desarrollo o el Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus diversas adaptaciones, en particular la referida a entidades sin fines lucrativos.

Igualmente han de tenerse en cuenta diversas regulaciones de las instituciones públicas de control sobre el informe de auditoría que plantean tanto la inclusión de recomendaciones en una sección o anexo del mismo como la formalización de alegaciones por parte de la entidad auditada y su consideración y tratamiento en el informe.



El modelo de informe de auditoría de cuentas en las NIA-ES-SP

De acuerdo con las NIA-ES-SP 1570 R, la 1600 y las del grupo 17XX, el esquema de informe de auditoría de cuentas o financiera que contienen es básicamente el siguiente:

- **Título:** En el informe se indicará con claridad que se trata de un informe de un auditor público.
- **Destinatario:** según se determina en la legislación vigente.
- **Sección opinión del auditor.** Sección obligatoria que incluirá la identificación del órgano de control y, en su caso, de la unidad de dicho órgano que realiza la auditoría, así como las referencias legales donde consta su competencia; identificación de la entidad auditada, el periodo, las cuentas anuales (el título de cada estado financiero, incluidos si son aplicables los estados presupuestarios), manifestación expresa de que las cuentas anuales han sido auditadas, remisión a las notas explicativas de la memoria (incluidos las referencias a los principios contables y presupuestarios) y emisión de una opinión profesional (no modificada o modificada). Se hará referencia al párrafo o sección Fundamento de la Opinión.
- **Sección fundamento de la opinión.** Sección obligatoria, que se ubicará inmediatamente después del párrafo o sección de opinión. Si la opinión es “favorable o no modificada”, incluirá: precisión sobre las normas de auditoría con que se ha realizado la auditoría, mención a que las responsabilidades del auditor se describen en otra sección del informe, inclusión de una referencia a los requerimientos éticos y a una declaración en la que manifieste que no ha comprometido la independencia del auditor y una manifestación de que se ha obtenido, en su caso, evidencia necesaria y suficiente de auditoría. Si la opinión fuera del tipo “modificada”, se incluirían en esta sección, además, los requisitos que se precisan en la NIA-ES-SP 1705 R.
- **Sección entidad en funcionamiento por incertidumbre material relacionada con el principio de entidad en funcionamiento:** inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1570 Revisada, Empresa en funcionamiento. Se aplicará siempre que se den las circunstancias de dudar de tal continuidad y tal situación esté correctamente reflejada en las cuentas anuales de la entidad auditada.



- **Sección cuestiones clave:** inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1701 *Comunicación de cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público*. Sección obligatoria, incluso si no hay cuestiones claves o riesgos a destacar; en este supuesto, se indicará expresamente que no se tiene constancia de dichos riesgos.
- **Secciones énfasis y otras cuestiones:** inclusión determinada por la NIA-ES 1706 Revisada, *Párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones en el informe del auditor público*. Utilización de las mismas siempre que existan cuestiones que informar.
- **Sección otra información:** inclusión determinada por la NIA-ES 1720 Revisada, *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*. Aplicación obligatoria sobre el informe de gestión, cuando sea impuesto para entidad auditada.
- **Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión)** en relación con las cuentas anuales formuladas, con el control interno para realizarlas y con la evaluación del principio de empresa en funcionamiento. Aunque resulta improbable para la gran mayoría de las entidades del sector público, en el caso que la auditada tuviera un órgano de supervisión (comisión de auditoría o similar) también se detallaría. Se puede presentar como un anexo del informe de auditoría.
- **Sección responsabilidad del auditor:** la responsabilidad más importante es emitir una opinión con seguridad razonable y en este párrafo se desarrollan de forma explicativa, cuáles son los condicionantes y el contexto de una auditoría, la comunicación de riesgos. La NIA-ES-SP 1700 R prevé un anexo al informe desarrollando este asunto, sin excluir la posibilidad de que el desarrollo sea en el propio cuerpo del informe. Sin perjuicio de dejar abierta la opción del anexo, se entenderá como más conveniente incluir el desarrollo de la responsabilidad en el informe, tal y como se incluye en los modelos.
- **Sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.** Si el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA-ES-SP de informar sobre las cuentas anuales, esas responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por título *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*, o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. En dicha sección del informe, establecida en los apartados 42 a 44 de la NIA-ES-SP 1700 R, se informará de los incumplimientos de la legalidad siempre que no afecten a la imagen fiel.



- **Firma del informe:** por quien corresponda de acuerdo con la normativa. El informe estará firmado mediante firma electrónica, salvo que excepcionalmente no sea factible por motivos operativos.
- **Fecha del informe de auditoría:** cuando se terminan sustancialmente las pruebas y procedimientos, que no será anterior a la fecha de formulación de la cuentas anuales o, en su caso, a la fecha en que estas se reformulen cuando excepcionalmente se precise. Es decir, cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que apoyar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que:
 - Todos los estados financieros han sido preparados.
 - Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados.

61

El orden que se presenta en el anterior esquema debe respetarse, especialmente el orden de las secciones de *Opinión* y de *Fundamento de la Opinión*; sobre el resto —y con el fin de lograr la necesaria uniformidad en los informes de auditoría pública— también se recomienda su respeto salvo que, en circunstancias excepcionales y justificadas documentalmente, el auditor considere necesario una modificación del mismo en aras a una mejor comprensión del informe por parte de los usuarios.

Las distintas normas técnicas del grupo 17XX se acompañan de anexos y ejemplos de informes; así:

- La NIA-ES-SP 1700, incorpora dos ejemplos. Ejemplo 1: *Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad sin presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España*. Ejemplo 2: *Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad con presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España*.
- La NIA-ES-SP 1705 R. Incorpora un total de cinco ejemplos. Ejemplo 1: *Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales de una entidad con presupuesto limitativo*. Ejemplo 2: *Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas*. Ejemplo 3: *Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera en las cuentas anuales consolidadas*. Ejemplo 4: *Informe de auditoría con dene-*



EL MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LAS NIA-ES-SP

62

gación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas. Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

- La **NIA-ES-SP 1706 R.** Anexo 1: *Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis.* Anexo 2: *Lista de las NIA-ES-SP que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones.* Anexo 3: *Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.* Anexo 4: *Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis.*
- La **NIA-ES-SP 1710.** Tres ejemplos de modelos de informe sobre cifras correspondientes a ejercicios anteriores adaptados a la normativa española y un ejemplo sobre estados financieros comparativos.
- La **NIA-ES-1720**, incluye dos anexos. Anexo 1: *Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.* Anexo 2: *Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información.*

Del esquema general del informe destacamos los siguientes aspectos:

A) SECCIÓN OPINIÓN. Al igual que en las NIA-ES, la opinión será:

- No modificada o favorable
- Modificada
 - Con salvedades
 - Adversa
 - Abstención

La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- a. La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y



b. El juicio del auditor público sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

63

De forma esquemática, la determinación de la opinión en la auditoría financiera:

NATURALEZA DEL HECHO QUE ORIGINA LA OPINIÓN MODIFICADA	JUICIO DEL AUDITOR SOBRE LA GENERALIZACIÓN DE LOS EFECTOS O POSIBLES EFECTOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	
	MATERIAL PERO NO GENERALIZADO	MATERIAL Y GENERALIZADO
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Opinión con salvedades	Denegación o abstención de opinión

Los estados financieros que comprenden las cuentas anuales comprenden básicamente el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico-patrimonial, la liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

B) SECCIÓN ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO POR INCERTIDUMBRE MATERIAL RELACIONADA CON EL PRINCIPIO DE ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO. Puede ser:

- Utilización inadecuada del principio de entidad en funcionamiento en la formación de los estados financieros: opinión modificada (desfavorable o adversa)
- Utilización adecuada y correcta revelación de la incertidumbre material en los estados financieros: *Sección entidad en funcionamiento. Incertidumbre material relacionada con la entidad en funcionamiento.*
- Utilización adecuada e incorrecta revelación en los estados financieros: opinión modificada (salvedades, desfavorable o adversa)

C) SECCIÓN DE CUESTIONES CLAVES DE AUDITORÍA.

Como se ha comentado previamente en el capítulo anterior, en la adaptación de la NIA-ES al Sector Público no se hace la distinción entre “cuestiones claves” y “aspectos relevantes de la auditoría”.

Esta sección se iniciará con el siguiente párrafo: *Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significati-*



vidad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

El auditor público determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables de la entidad, aquellas que le hayan requerido atención significativa al realizar la auditoría.

La significatividad se puede entender como la importancia relativa de una cuestión considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

La NIA-ES-SP 1701 cita, como de mayor significatividad, las siguientes cuestiones:

- a) La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
- b) La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
- c) La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.
- d) La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
 - El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
 - La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del trabajo en relación con la cuestión.



- e) La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.
- f) La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
- g) Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.

En definitiva, el proceso para determinar las cuestiones claves (en adelante, CCA) es el resultado de aplicar el juicio del auditor para seleccionar, entre las cuestiones comunicadas a los responsables de la entidad, aquellas que han supuesto una atención significativa del auditor en el periodo actual. Según señala la **Nota Explicativa de NIA-ES-SP 1701**, pueden resultar CCA los siguientes aspectos que requieren de por sí una atención especial para el auditor:

- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material y de fraude.
- Riesgos significativos por operaciones inusuales, con partes vinculadas o por cambios de regulación contable.
- Partidas con estimaciones importantes con grado de incertidumbre.
- Estimaciones que pueden variar en función de información adicional a lo largo de la auditoría
- Áreas cuyo enfoque debió cambiarse como consecuencia de modificaciones en el riesgo inicial.
- Aquellas cuestiones en las que tiene dificultades para obtener evidencia.
- Aquellos asuntos que requieren juicios de expertos.
- Aquellas áreas sobre las que se haya solicitado algún tipo de consulta por ser especialmente confusa o indeterminada la materia.

Por otra parte, es importante destacar que una cuestión que da lugar a una opinión modificada o a una incertidumbre material relacionada con el principio de entidad en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría.



EL MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LAS NIA-ES-SP

66

Conviene precisar que la comunicación de una CCA no debe proporcionar, por lo general, información inédita acerca de la entidad, puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría.

Las CCA se recogerán en la citada sección específica del informe; esta sección contendrá, además de la mención expresa a esas CCA, las respuestas dadas por el auditor a las mismas y los resultados obtenidos. La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido una especial atención son de mayor significatividad es una cuestión del juicio profesional; una larga lista de CCA puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son las de mayor significatividad. La función de transparencia y de valor añadido que conlleva la comunicación de las CCA quedaría menoscabada si se incluye en el informe una cuestión que no tenga tal categoría; igualmente le afectaría incluir cuestiones que no hayan requerido una atención significativa y no hayan sido de la mayor significatividad en el trabajo de la auditoría.

El orden de presentación de las cuestiones individuales dentro de la sección de CCA es una cuestión que depende del juicio del auditor; para cada una de las mismas claves se indicará:

- Un subtítulo identificativo.
- Una descripción, breve y equilibrada, del motivo por el cual se considera como cuestión clave; en el caso de riesgo significativo de existencia de incorrecciones materiales, una descripción del mismo.
- El modo, a juicio del auditor, en que se ha tratado o abordado la cuestión en la auditoría.
 - Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor.
 - Un breve resumen de los procedimientos aplicados.
 - Resultados de los procedimientos de auditoría.
- Para un riesgo, un resumen de la respuesta del auditor a dicho riesgo y un resumen de las observaciones esenciales derivadas del mismo.
- Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Asimismo, la NIA-ES-SP 1701 establece dos supuestos en que una cuestión considerada clave no se comunicará en el informe de auditoría:

- a) Cuando exista normativa que prohíba la divulgación pública de la cuestión.



- b) Cuando el auditor aprecie, en situaciones extremadamente poco frecuentes, la existencia de consecuencias adversas que superan el interés público de dicha publicidad y siempre que la entidad no haya revelado públicamente tal cuestión.

67

D) SECCIÓN DE PÁRRAFO ÉNFASIS

El auditor público considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos. Los párrafos de énfasis únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

En la NIA-ES-SP 1706 R cita un caso en que es obligatorio la utilización del párrafo de énfasis; en concreto en el apartado A4 se afirma tal obligatoriedad cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre). En otros supuestos, la citada norma señala que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Otros ejemplos de circunstancias que pueden resultar pertinentes incluir como párrafo de énfasis en un informe de auditoría, además de los precitados en el párrafo anterior, señalamos los siguientes:

- Variaciones muy relevantes en los resultados, en la situación patrimonial, liquidez, saldo presupuestario, grado de endeudamiento o en partidas de gastos e ingresos.
- Reestructuraciones administrativas con cambios relevantes en la organización, actividad, dependencia o configuración de la entidad auditada.
- Pérdida de la condición de medio propio.
- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto de la entidad.



EL MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LAS NIA-ES-SP

68

- Leyes, reglamentos o directivas que a juicio del auditor pueden resultar contradictorios y con repercusiones significativas en la entidad.
- Modelo de financiación de la entidad.
- Modificaciones de las cuentas anuales como consecuencia de su reformulación.
- Operaciones relevantes.
- Deficiencias significativas de control interno.
- Falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas con la responsabilidad social de la entidad.
- Cuestiones deontológicas de sus empleados.
- Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
- Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.

E) SECCIÓN PÁRRAFO DE OTRAS CUESTIONES

El auditor público considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Como ejemplos de circunstancias que podían sugerir la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones, citamos:

- Opinión de auditoría del ejercicio anterior, cambio de auditor o variación del sentido de la opinión del ejercicio respecto a las cuentas del ejercicio anterior de la entidad.
- Utilización, de acuerdo con las previsiones legales, de pruebas directas de confirmación.
- Colaboración de auditores privados en el contexto de la auditoría pública.
- Cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance.
- Información sobre observaciones y hallazgos significativos que no hayan afectado a la opinión y que se desean comunicar (por ejemplo, deficiencias de control interno)

F) SECCIÓN OTRA INFORMACIÓN

Trata de la responsabilidad de revisión e información que tiene el auditor en relación con la información financiera y no financiera distinta de la contenida en las cuentas anuales;



su alcance se centra en evaluar e informar sobre la concordancia de esa otra información con las cuentas anuales. Como ejemplos de otra información, se cita:

- Indicadores del Plan General de Contabilidad Pública
- Coste de actividades
- Informe de gestión
- Información no financiera...

69

G) SECCIÓN INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

Tal como se indicaba en el capítulo anterior, esta sección es una novedad de la adaptación al Sector Público de las NIA-ES.

El auditor público, además de las responsabilidades propias de la auditoría de cuentas, puede y/o debe cumplir con otras responsabilidades adicionales de información/análisis distintas a lo contemplado en los estados financieros y siempre que sus conclusiones no afecten a la imagen fiel. Así por ejemplo, puede pronunciarse sobre:

- Cumplimiento de la normativa de ejecución presupuestaria.
- El procedimiento y normativa de concesión de subvenciones y préstamos.
- La evaluación del sistema de cumplimiento de la entidad relativo al circuito financiero de ingresos (liquidación, recaudación y gestión de impagados).
- Cumplimiento de la legislación aplicable en materia de contratación pública, así como la adecuación de los procedimientos utilizados a los principios de buena gestión financiera.
- Cumplimiento de la legalidad en materia de personal.
- Verificación de los límites de deuda autorizados.
- Cualesquiera otras materias legales que por razón de la actividad de la organización auditada puedan tener cierta especificidad e importancia.

Debe tenerse presente que esta sección no se refiere a la opinión de una auditoría de cumplimiento de legalidad, sino exclusivamente a un análisis de legalidad sobre una materia concreta efectuado en el contexto de una auditoría de cuentas y siempre que no afecte a la imagen fiel.



EL MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LAS NIA-ES-SP

70

En general la inclusión de un párrafo de un asunto cuya legalidad se cuestione, habrá de tener en cuenta las siguientes características:

- a) Indicación de que el alcance de la revisión se corresponde con el trabajo de una auditoría de cuentas, no de una revisión especializada en el cumplimiento de la legalidad o con la mejora de la gestión.
- b) Opinión clara sobre el grado de cumplimiento de la legalidad, indicando que esta se circunscribe al alcance indicado y por tanto es una opinión delimitada a dicho alcance y con una seguridad limitada a los procedimientos realizados.
- c) La opinión podrá ser sin incumplimientos legales o con incumplimientos legales. Si no hay incumplimientos legales (o propuestas de mejora en la gestión) no es preciso concretar más, en el caso de que los haya, se emplearán los criterios indicados en el punto siguiente.
- d) Referencia completa, clara y sintética al asunto o actividad que genere el incumplimiento precisando la norma incumplida con expresión del artículo afectado y el nombre de la norma vulnerada y en su caso, el efecto real o potencial en el funcionamiento de la organización auditada. Similares requisitos de concreción resultan necesarios cuando el objeto sea la mejora de la gestión.



Otras normas de la IGAE

1. NORMAS TÉCNICAS

La IGAE ha ido dictando a lo largo de estos años un conjunto de Normas Técnicas que regulan aspectos de carácter general, aspectos sobre auditoría de cuentas anuales y sobre auditorías específicas previstas en la normativa y han sido emitidas según los pronunciamientos internacionales existentes ya en la materia.

Así, se han emitido las siguientes Normas Técnicas:

- Norma Técnica para la evaluación de calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (1999).
- Instrucciones sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (2002).
- Norma técnica sobre informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la IGAE (2002).
- Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del sector público estatal (2003).
- Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE sobre auditoría pública (2007).
- Norma técnica sobre colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías públicas (2007)
- Norma técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE (2013)
- Norma técnica para la elaboración del informe de auditoría de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos (2016).
- Norma técnica de informes de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (2017).

Con carácter general, estas normas se mantendrán vigentes hasta que se actualicen o se adapten específicamente a las NIA-ES-SP y en todo lo que no se opongan a las mismas. Expresamente, sin embargo, en la Resolución de aprobación de las NIA-ES-SP de 25 de octubre de



2019 se ha derogado la Norma Técnica sobre los informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la IGAE en 2013.

2. NORMA TÉCNICA SOBRE COLABORACIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS PÚBLICAS

La IGAE en la norma técnica sobre la colaboración con los auditores privados para la realización de auditorías públicas, reguló tal colaboración y diseñó un procedimiento que sistematice las actuaciones, relaciones, funciones y responsabilidades en esta materia. Esta norma debe interpretarse teniendo en cuenta las definiciones y requerimientos establecidos en la NI-ES-SP 1220 *Control de calidad de la auditoría de los estados financieros*.

De su lectura, señalamos:

- Se contratará con firmas privadas en caso de insuficiencia de medios propios de la IGAE. Esta contratación puede tener el alcance de una auditoría de cuentas o la realización de colaboraciones parciales para el desarrollo de la misma.
- Tal relación se configura a través de contratos de colaboración, delimitando las funciones y responsabilidades de ambas partes y su efecto en los informes a emitir por la IGAE. El objetivo, alcance y las condiciones de trabajo se regularan en el contrato y en los correspondientes pliegos de cláusulas administrativas y prescripciones técnicas. Dicho contrato también reflejará expresamente la parte del trabajo que, en su caso, será ejecutado por personal de la propia IGAE.
- A los efectos de esta norma técnica, se consideraran auditores privados los profesionales y firmas de auditoría que figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del ICAC.
- La IGAE designará un equipo de revisión formado por funcionarios de la misma con el fin de verificar y revisar los papeles de trabajo, sus conclusiones y cuanta documentación soporte considere necesaria, así como asistir a las pruebas y requerir a los auditores privados las aclaraciones que estime pertinentes.
- Fases de del seguimiento de la auditoría:
 - a) Revisión de la planificación. El equipo de revisión verificará el Plan Global, sus programas de trabajo y criterios para determinar de importancia relativa. De tal revisión dejará cons-



tancia en un memorando. El Plan Global presentado por el auditor privado y, en su caso, las modificaciones introducidas en el mismo, se aprobará expresamente por escrito.

b) Revisión de la ejecución del trabajo. Tal revisión se efectuará de forma selectiva para verificar en sus aspectos básicos que la ejecución del trabajo de auditoría se ha desarrollado de acuerdo con las NASP. Además de este aspectos, se velará por el correcto cumplimiento del contrato de colaboración y en particular con: que el equipo de trabajo responde a lo estipulado en el contrato (tanto en número como en experiencia y capacidad profesional); que el trabajo se ejecuta de acuerdo con los programas de trabajo previstos y aprobados; que se han solventado todos los problemas y puntos pendientes; y, finalmente, que se han cumplido los plazos previstos y, en caso de incumplimiento de los mismos, las causas de ello y a quién debe atribuírsele la responsabilidad de ello.

c) Revisión de los memorandos de conclusiones. El auditor privado dejará constancia de sus conclusiones sobre las cuentas anuales en un memorando, en el que se hará mención a las salvedades y otras circunstancias relevantes que, a su juicio, deban ser reflejadas en el informe de auditoría; dicho memorando incluirá una propuesta de informe de acuerdo con las normas técnicas de auditoría aplicables. En el supuesto de que se le exija por la IGAE al auditor privado un informe complementario o adicional como resultado de la extensión del objeto de la auditoría de cuentas a otros aspectos de la gestión de la entidad auditada, el citado auditor privado deberá redactar un memorando adicional en el que expondrá sus conclusiones sobre la cuestión.

El auditor privado igualmente deberá redactar una nota con el análisis y observaciones a las alegaciones presentadas por el ente auditado.

La responsabilidad sobre la obtención de evidencia suficiente, pertinente y válida así como de la aplicación de las normas técnicas de auditoría aplicables corresponde al auditor privado.

- Emisión del informe. Sobre la base de los memorandos elaborados por el auditor privado, la IGAE redactará el correspondiente informe de auditoría de cuentas y, en su caso, el informe adicional o complementario al mismo, todos ellos de acuerdo con lo dispuesto en las normas técnicas de auditoría. En el apartado de Introducción del informe se hará constar expresamente que para la realización del trabajo se ha contado con la colaboración de un auditor privado.

Cuando por razón de la legislación aplicable a la entidad auditada, cuando acuda a mercados financieros o por otras exigencias legales, la IGAE, y a petición de la entidad auditada, podrá



autorizar la emisión de un informe de auditoría de cuentas por el auditor privado. En este supuesto, que estará previsto dentro del contrato de colaboración, el auditor privado, además de los memorandos citados en párrafos anteriores, deberá emitir y firmar tal informe de auditoría que no podrá diferir de las conclusiones de los memorandos y en el que se mencionará expresamente que ha sido emitido en virtud del contrato de colaboración suscrito.

- Colaboración parcial de un auditor privado. La IGAE podrá recabar la colaboración parcial de un auditor privado para la realización de trabajos concretos sobre áreas específicas de una auditoría de cuentas. En estos supuestos, el objetivo, alcance y las condiciones de trabajo se establecerán en el propio contrato de colaboración.

El auditor responsable de la auditoría de cuentas dirigirá el trabajo del auditor privado e incorporará a su archivo los papeles de trabajo resultantes de la colaboración.

Cuando los trabajos de colaboración parcial consistan en la revisión de la fiabilidad de los sistemas y aplicaciones informáticas que soporten la información contable, la dirección del trabajo consistirá en la concreción de los objetivos del trabajo a desarrollar.

El auditor privado elaborará un memorando con las conclusiones alcanzadas así como los resultados obtenidos y que se entregará a la IGAE.

3. NOTAS TÉCNICAS DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA DE LA IGAE

Además de las anteriores Normas Técnicas, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) de la IGAE también ha emitido una serie de Notas Técnicas que en su mayor parte ya están elaboradas en convergencia con las normas internacionales de auditoría. Las cuestiones que analizan esas Notas Técnicas versan sobre:

- La consideración de medio propio en la auditoría de cuentas (2019).
- El procedimiento de "términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas" (2017).
- La planificación y evaluación del control interno (2016).
- La aplicación de algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada (2016).
- Los párrafos del informe de auditoría de cuentas (2016).
- Carta de manifestaciones de la Dirección (2015).



- Circularizaciones y confirmaciones de saldos (2015).
- Tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad (2014).
- Tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre (2014).
- Tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la información incluida en la memoria sobre costes de actividades (2014).



ANEXO · Relación de NIA-ES-SP

SERIE 12XX. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR Y LOS PRINCIPIOS GENERALES

NIA-ES-SP 1200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.

NIA-ES-SP 1210. Términos del documento de inicio de la auditoría.

NIA-ES-SP 1220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

NIA-ES-SP 1230. Documentación de auditoría.

NIA-ES-SP 1240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

NIA-ES-SP 1250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

NIA-ES-SP 1260 R. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

NIA-ES-SP 1265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

SERIE 13XX. PLANIFICACIÓN, TIPOS Y RESPUESTA A LOS RIESGOS Y MATERIALIDAD

NIA-ES-SP 1300. Planificación de la auditoría de estados financieros.

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 1320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.

NIA-ES-SP 1330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

SERIE 14XX. UTILIZACIÓN OTROS SERVICIOS PROFESIONALES Y EVALUACIÓN INCORRECCIONES IDENTIFICADAS

NIA-ES-SP 1402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

NIA-ES-SP 1450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.



SERIE 15XX. EVIDENCIA Y PRUEBAS AUDITORÍA

77

NIA-ES-SP 1500. Evidencia de auditoría.

NIA-ES-SP 1501. Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.

NIA-ES-SP 1505. Confirmaciones externas.

NIA-ES-SP 1510 R. Trabajos iniciales de auditoría-saldos de apertura.

NIA-ES-SP 1520. Procedimientos analíticos.

NIA-ES-SP 1530. Muestreo de auditoría.

NIA-ES-SP 1540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar.

NIA-ES-SP 1550. Partes vinculadas.

NIA-ES-SP 1560. Hechos posteriores al cierre.

NIA-ES-SP 1570 R. Empresa en funcionamiento.

NIA-ES-SP 1580. Manifestaciones escritas.

SERIE 16XX. RELACIONES CON OTROS PROFESIONALES: AUDITORES DE CONSOLIDACIÓN, AUDITORES INTERNOS Y EXPERTOS

NIA-ES-SP 1600. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

NIA-ES-SP 1610. Utilización del trabajo de los auditores internos.

NIA-ES-SP 1620. Utilización del trabajo de un experto del auditor.

SERIE 17XX. NORMAS SOBRE INFORMES DE AUDITORÍA

NIA-ES-SP 1700 R. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

NIA-ES-SP 1701. Comunicación de cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.

NIA-ES-SP 1705 R. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público.

NIA-ES-SP 1706 R. Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor público.

NIA-ES-SP 1710. Información comparativa: cifras comparativas correspondientes a ejercicios anteriores y estados financieros comparativos.

NIA-ES-SP 1720 R. Responsabilidad del auditor con respecto a otra información.



BIBLIOGRAFÍA

78



BIBLIOGRAFÍA

- Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX): *Las ISSAI-ES y las Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX)* (www.asocex.es/normativa-de-auditoria)
- Bausá Crespo, M. (2019): *Ámbito de actuación de los auditores en el Sector Público Local*, Cuaderno Técnico nº 1, Auditores del Sector Público. REA Auditores-CGE, Madrid.
- _____ (2019): *Planificación, ejecución y resultados de las auditorías públicas en el Sector Público Local*, Cuaderno Técnico nº 3, Auditores del Sector Público. REA Auditores-CGE, Madrid.
- Cabeza del Salvador, Ignacio (2015): "La valoración de riesgos en las auditorías de las entidades locales", Revista *Auditoría Pública* nº 66, pp.19-30
- _____ (2018): "La Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público-IGAE", Revista *News REA Auditores*, nº 33, pág.14.
- Castellanos Rufo, Eva (2010): "La auditoría: más pronto que tarde, con normas internacionales", Revista *Cuenta con la IGAE* nº 24, pp. 21-32
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (2019): *Las normas internacionales de auditorías para su aplicación al sector público español (NIAS-ES-SP)*. Resolución del 25 de octubre de 2019 (BOE nº 266, de 5 de noviembre de 2019)
- _____ *Normas Técnicas de Auditoría* (www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/)
- Gutiérrez García, Cándido (2019): *Adaptación de las NIA-ES al Sector Público*. Material técnico, VI Jornada de Auditoría del Sector Público. REA Auditores-CGE, Madrid.
- _____ (2019): *Las NIA-ES-SP*. Material técnico, XIII Encuentros Técnicos de los OCEX, Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, Valencia.
- López Hernández, A.M. y Minguillón Roy, A. (2016), "El informe de auditoría financiera en el marco de las normas internacionales de auditoría del sector público", Revista *Auditoría Pública* nº 68, pp.9-18



BIBLIOGRAFÍA

- **Martínez Fuentes, Ángel L.** (2018), "El análisis de riesgos al elaborar el Plan Anual de Control Financiero de acuerdo con el Real Decreto 424/2017 de 28 de abril", Revista *Auditoría Pública* nº 71, pp. 65-74
- Memento Práctico de Auditoría de Cuentas (2020) *Normas de auditoría del sector público*. (Parte II, capítulo 1, sección 4ª), Ed. F. Lefebvre, Madrid.
- **Barrio Carvajal, Sandra** (2019), "Nuevas tendencias en la gestión de riesgos del control interno", Revista *Auditoría Pública* nº 73, pp. 43-51
- **Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana** (2019). *Manual de Fiscalización* (www.sindicom.gva.es/)
- **Tribunal de Cuentas** (2013): *Normas de fiscalización* (www.tcu.es)
- _____ (2015): *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad* (www.tcu.es)
- **Tribunal de Cuentas Europeo** (2017): *Manual de auditoría financiera y de conformidad* (www.eca.europa.eu/es)

Edición: enero de 2020

© REA Auditores del Consejo General de Economistas de España

Diseño y maquetación: desdezero estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui

Este documento debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa del REA Auditores del Consejo General de Economistas de España.



Normas Técnicas de Auditoría Pública (I) NIAS-ES-SP



economistas

Consejo General

REA auditores

Nicasio Gallego, 8

28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

www.rea.economistas.es