



Núm. 81
Abril 2020

Comparativo NIA-ES-SP con NIA-ES

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = EL CØL·L3G1

ÍNDICE

Para cada una de las NIA-ES-SP, resumen de las referencias al sector público que se incluyen en las notas explicativas y cuadros comparativos de las diferencias con las NIA-ES

1. INTRODUCCIÓN

Con la Resolución de 25 de octubre de 2019 de la IGAE se aprobó la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, dando como resultado un código de ética para la auditoría pública que complementa las normas sobre incompatibilidad e independencia aprobadas por la IGAE, un glosario de términos y treinta y cuatro NIA-ES-SP, acompañadas cada una de ellas por una nota explicativa, conjunto normativo que se le denomina “la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público en España”.

Dado que la base para dicha adaptación han sido las NIA-ES, publicadas por el ICAC en la Resolución de 15 de octubre de 2013 junto con la modificación parcial posterior de las mismas publicada en la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, cuerpo normativo que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado están aplicando desde el ejercicio 2014, se ha estimado que publicar un cuaderno técnico que realizará un comparativo entre las NIA-ES-SP y las NIA-ES podría ser de utilidad para los auditores privados que colaboren o puedan colaborar en auditorías del ámbito público en las que sean de aplicación las NIA-ES-SP, sin ánimo de que este comparativo sea un sustituto de la lectura completa de éstas.

El análisis comparativo del cuaderno se estructura detallando en primer lugar el ámbito y la fecha de aplicación obligatoria de dicha normativa reguladora, siguiendo con el detalle de aquellos criterios de interpretación y de aplicación de la Resolución, a tener en cuenta en la aplicación de las NIA-ES-SP, que se han considerado más relevantes.

A continuación se explica el contenido del Código de Ética para la auditoría pública, aplicable también a aquellos auditores privados que colaboren en las auditorías públicas de la IGAE y a aquellas otras entidades que conforme a su normativa reguladora apliquen las NIA-ES-SP aprobadas por la IGAE, resaltando aquellos aspectos particulares que se han considerado más relevantes en comparación con el código de ética de los auditores privados, aspectos que se explican básicamente por el diferente contexto.

Entrando en el análisis de las propias NIA-ES-SP se detallan las particularidades a considerar en el glosario de términos, se incluye un cuadro detallando las NIA-ES-SP y las NIA-ES en vigor a la fecha de preparación del cuaderno, se resume la estructura de las NIA-ES-SP, que no difiere del de las NIA-ES a excepción de que cada norma incluye al final una nota explicativa, o NE, que resume los aspectos a considerar para un mejor entendimiento de las especificidades del Sector Público y las referencias a las adaptaciones efectuadas en el cuerpo de la norma. La adaptación de las NIA-ES a las NIA-ES-SP ha supuesto una serie de adaptaciones terminológicas con el fin de adaptarlo a las características de la auditoría del sector público, que se incluyen al final de cada norma y que en este cuaderno técnico se ha considerado oportuno resumirlos en un apartado específico, porque facilitan la comprensión de las adaptaciones realizadas.

Por último el análisis comparativo se ha agrupado, tal como se indica en el índice, por series con el siguiente detalle:

- Enumeración de las NIA-ES-SP y NIA-ES aplicables incluyendo en cursiva el título de la NIA-ES cuando difiere del de la NIA-ES-SP.
- Resumen de los aspectos del apartado de consideraciones generales de las NE de cada una de las NIA-ES-SP de la serie, base para entender las adaptaciones realizadas.
- Detalle, si procede, de otros aspectos no incluidos en la NE que se han considerado relevantes en base al análisis comparativo que se explica a continuación.

En un anexo separado se resumen las referencias al sector público incluidas en las NE y para cada una de las normas se incluye una tabla comparativa de aquellos párrafos de las NIA-ES-SP que difieren de las NIA-ES. En esta comparativa no se han incluido las diferencias que corresponden únicamente a diferente terminología ya que este aspecto queda cubierto en un apartado específico del cuaderno técnico. En relación a las tablas comparativas señalar que para aquellas normas en las que se incluyen modelos de informes, no se ha incluido ningún análisis comparativo de éstos. El objetivo de estas tablas es básicamente que sirvan para que los auditores privados puedan identificar las principales diferencias; en caso de utilizarse resulta recomendable hacerlo conjuntamente con las explicaciones de las referencias al sector público de la NE.

Si bien esperamos que este cuaderno técnico, incluyendo las tablas comparativas, faciliten a los auditores privados, que vienen utilizando el marco normativo de las NIA-ES desde el 2014, familiarizarse con el conjunto normativo de las NIA-ES-SP, entendemos, como ya hemos indicado anteriormente, que ello no puede ser un sustituto de la lectura y estudio de este nuevo marco normativo, en especial para aquellos auditores privados que colaboren en las auditorías de las entidades del sector público en las que sea de aplicación este marco.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NIA-ES-SP

La Resolución señala que las NIA-ES-SP son aplicables a las auditorías de cuentas realizadas por:

- Todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas.
- La IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- La IGAE a entidades públicas no pertenecientes al Sector Público Estatal en virtud de convenios firmados con otras Administraciones Públicas.
- Otras Administraciones Públicas en las que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación.

Además, también es aplicable a las auditorías de regularidad contable que no se efectúen sobre las cuentas anuales, sino sobre otros documentos contables con similares objetivos.

3. FECHA DE APLICACIÓN OBLIGATORIA

La Resolución es de aplicación obligatoria para los trabajos de auditoría de cuentas en España referidos a las cuentas anuales que se inicien a partir del 1 de enero de 2019, excepto para aquellas normas, las NIA-ES-SP 1220 y 1230, en las que la propia norma expresamente indica que su aplicación queda suspendida. A partir de dicha fecha quedan derogadas:

- La Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales de la IGAE de fecha 11 de noviembre de 2013,
- Las Normas de Auditoría del Sector Público aprobadas el 14 de febrero de 1997, en la parte que se corresponda con la auditoría de cuentas (manteniendo su vigencia en la parte que sea de aplicación a la auditoría operativa y de cumplimiento) y
- Para todo el ámbito de la auditoría pública, las normas relativas al sujeto auditor contenidas en las Normas de Auditoría del Sector Público.

4. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NIA-ES-SP

La Resolución por la que se aprueba la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público en España incluye dieciséis criterios de interpretación y aplicación que deben observarse en la aplicación de las NIA-ES-SP, de los que destacamos los siguientes:

- 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, directa o indirecta 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”.
- Se han suprimido los apartados y párrafos de las NIA-ES-SP en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector privado, relacionada con el derecho mercantil y la que proviene de la Unión Europea por estar dentro del alcance de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 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.

Para ello:

- Se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación pública española, sin que estas tengan carácter exhaustivo.
 - Cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se contempla en la NIA-ES-SP de forma distinta o, simplemente, porque no se aborda, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.
 - 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 exclusivamente a la auditoría pública.
- En las normas correspondientes (NIA-ES-SP 1570 R, 1600, 1700 R, 1701, 1705 R, 1706 R, 1710 Y 1720 R, fundamentalmente) se presentan como Anexo los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas del Sector Público Español. Dichos modelos adaptados son los que las unidades de control seguirán en cuanto a formato y terminología, ya que tienen la finalidad de conseguir la mayor

uniformidad de redacción posible, al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los destinatarios de cuentas anuales. No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe 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.) y en virtud de la competencia con que actúa el órgano de control.

- 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 directrices 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 lo establecido en el artículo 138 de la LGP, 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 “cuentadantes” sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Además, “los cuentadantes” son responsables de rendir, en los plazos fijados al efecto y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas. La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el Título VII de la LGP, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas.

- Se integrarán dentro del corpus normativo técnico aquellas normas de auditoría vigentes que no se opongan a las contenidas en la presente resolución.

El resto de criterios, no incluidos en este cuaderno por no haber sido considerados relevantes, corresponden principalmente a aspectos relacionados con referencias normativas (como por ejemplo que las referencias a las NIA que figuran en el texto de las normas deben entenderse realizadas a las NIA-ES-SP, etc.) o a otros aspectos incluidos específicamente en el apartado 10 del cuaderno técnico en el que se efectúa el análisis comparativo de las diferentes normas agrupados por series.

5. CÓDIGO DE ÉTICA PARA LA AUDITORÍA PÚBLICA

La aplicación de las NIA-ES-SP ha supuesto actualizar y adaptar a la auditoría pública, en el ámbito competencial que corresponda a la IGAE, los principios éticos ya existentes en las normas de auditoría del sector público del año 1998, lo que ha resultado en la publicación de un Código de ética (el Código) para dotar a los auditores públicos, en el ejercicio de sus competencias, de un conjunto de principios que rijan su actividad profesional.

En la introducción se señala que en la redacción del Código se ha tenido en consideración lo establecido en las siguientes normativas

- Los principios generales que rigen la actuación de las Administraciones Públicas enumerados en el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Los artículos 140.2 y 144.2 de la LGP, donde se contempla la independencia global de la IGAE como organización y la individual de los funcionarios que intervienen en el control, respectivamente; así como el artículo 145.1 relativo a los deberes y facultades del personal controlador.
- Los artículos 52, 53 y 54, del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público en los que se recogen el código de conducta de los empleados públicos, los principios éticos y de conducta.
- Los artículos 4 y 5 del 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, sobre principios del control interno y los deberes del personal controlador, respectivamente.
- 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 esta.
- La Instrucción de la ONA 1/2018, sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI).
- El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC.
- El Código de Ética de la INTOSAI.

El Código es aplicable a todo el personal dependiente de la IGAE en el ejercicio de las funciones de auditoría públicas, en sus diferentes modalidades, que tenga atribuidas. Esto incluye:

- El personal dependiente de la IGAE que se relacione directa o indirectamente con la auditoría pública. Así, será aplicable a quienes formen parte de los equipos de auditoría y a los que desarrollen funciones de planificación, programación, coordinación y seguimiento de las actuaciones de auditoría implementadas por la IGAE, en cumplimiento de los planes anuales de auditoría.
- El personal dependiente de la IGAE que participe en equipos de auditoría encargados de la realización de auditorías no integradas en los planes de auditoría de la IGAE por derivar de convenios u otros tipos de instrumentos de colaboración.
- **El personal no dependiente de la IGAE que colabore con ésta en la realización de auditorías, ya sea perteneciente a sociedades de auditoría o auditores de cuentas privados o dependientes de otros órganos de control de carácter público.**

Asimismo, también es aplicable a aquellas otras entidades que conforme a su normativa reguladora apliquen las NIA-ES-SP aprobadas por la IGAE.

Los principios éticos fundamentales que se recogen en el Código y que, por tanto, deben regir la actuación de los auditores públicos, son:

1. Integridad
2. Independencia
3. Objetividad
4. Competencia profesional y diligencia debida
5. Confidencialidad
6. Comportamiento profesional
7. Escepticismo profesional

Aunque descritos en otros términos, en líneas generales éstos principios no difieren de los detallados en la normativa de los auditores privados, en especial la LAC y RTRLAC. De entre las diferencias, debidas básicamente al diferente contexto de una auditoría del sector público en relación con las del sector privado, destacar:

- En relación a la independencia, estableciéndose como criterios generales que “el personal de la IGAE, en el ejercicio de sus funciones de auditoría, sea independiente de los órganos, unidades y entidades objeto de control” y la prohibición de que “las personas que tengan alguna relación con los responsables del órgano, unidad o entidad controlada que pueda generar un conflicto de intereses o pudiera ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses” participe o influya de manera alguna en el desarrollo y resultado de las actuaciones auditoras, el Código remite a los planteamientos, normas y regulaciones específicas realizadas con carácter general en las leyes o con carácter particular por el propio órgano de control, indicando, a estos efectos, que se tenga en cuenta lo dispuesto en:
 - 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.
 - La Instrucción de la ONA 1/2018, sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI).
 - La Normativa sobre protección de la independencia del auditor público que, en su caso, hayan podido establecer otros órganos públicos de control interno.
- En relación a la competencia profesional y diligencia debida si bien la definición del marco general, como hemos indicado anteriormente coincide con el establecido en la LAC, en el desarrollo posterior se indica que el “sujeto auditor es siempre la IGAE, que realizará las auditorías a través de los equipos de auditoría de su estructura central, la ONA,” y determinados órganos o dependencias enumerados en el Código, detallando a continuación aspectos básicos a considerar para el cumplimiento de dicho requerimiento ético y señalando que **cuando la IGAE tenga que solicitar la colaboración de los auditores privados para la realización de las auditorías públicas “deberá exigir y supervisar también la preparación y capacidad técnica y los requisitos de independencia de estos” , debiéndoles exigir “además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC, la cualificación específica en contabilidad pública, en derecho administrativo y financiero, y en el funcionamiento del Sector público, así como en cualesquiera otras materias relacionadas con la regulación referida a la gestión de los recursos públicos, en la medida en que sean de aplicación al ente auditado”.**

- Se señala al final del Código que el cumplimiento de los principios éticos puede verse amenazado por una serie de factores como la autorrevisión, el interés propio, la familiaridad o confianza o la intimidación derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, conceptos contemplados en el artículo 14 de la LAC. Se indica que la regulación aplicable a la actividad administrativa en general y a la gestión económica-financiera en particular “constituyen per se un conjunto de salvaguardas de la independencia a diferentes niveles y que se extienden a múltiples aspectos de la gestión administrativa”, destacando de entre esta regulación general: la normativa reguladora del Régimen Jurídico del Sector Público; de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; Presupuestaria; de Subvenciones; de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas; la normativa por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la IGAE; y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español.

6. GLOSARIO DE TÉRMINOS

El contenido del Glosario de Términos y su anexo Índice de definiciones suprimidas por no resultar aplicables en la adaptación a la normativa española se corresponden genuinamente con los publicados por el ICAC, acompañando a las NIA-ES, mediante Resolución de 15 de octubre de 2013. No obstante, para la adaptación de estas normas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) se ha añadido un segundo anexo: Definiciones añadidas o adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.

Además debe considerarse que las referencias hechas en este glosario al TRLAC se deben entender realizadas a la LAC.

A continuación se incluye una tabla resumen con los términos de cada una de las 3 categorías:

Definiciones añadidas o adaptadas para su aplicación al Sector Público

- Afirmaciones
- Archivo general
- Archivo permanente
- Auditor
- Auditor del componente
- Auditor jefe del trabajo del grupo
- Auditor predecesor
- Auditoría de cuentas
- Auditoría pública
- Cifras correspondientes a períodos anteriores
- Confirmación externa
- Contabilidad pública
- Control interno de la entidad auditada
- Control interno realizado por la IGAE
- Crédito presupuestario
- Cuentas anuales
- Cuestionario de control interno
- Cuestiones clave de la auditoría
- Dirección
- Documento de inicio de la auditoría
- Entidad de especial relevancia
- Equipo de trabajo del grupo

- Escepticismo profesional
- Estado de liquidación del presupuesto
- Estados financieros del grupo
- Evidencia analítica
- Evidencia de auditoría
- Experto del auditor
- Fecha de aprobación de los estados financieros
- Fecha de los estados financieros
- Fecha de publicación de los estados financieros
- Fecha del informe de auditoría
- Fraude
- Incorrección material
- Incorrección en la otra información
- Independencia
- Informe anual
- Liquidación del presupuesto de gastos
- Liquidación del presupuesto de ingresos
- Normas de auditoría del sector público
- Normas técnicas
- Obligaciones reconocidas netas
- Opinión de auditoría
- Órgano de control
- Órgano de dirección
- Órgano de gobierno
- Otra información
- Parte vinculada
- Personal
- Premisa
- Presupuesto
- Presupuesto limitativo
- Registros contables
- Requerimientos de ética aplicables
- Responsables del gobierno de la entidad
- Responsable del trabajo
- Resultado presupuestario
- Revisión de control de calidad del encargo
- Riesgo de auditoría
- Sector Público
- Segmentos
- Seguridad razonable
- Gestor de papeles de trabajo electrónicos
- Trabajo de auditoría inicial

Definiciones suprimidas del glosario NIA-ES

- Criterios
- Criterios adecuados
- Criterios aplicados (en el contexto de la NIA 810)
- Documentación del encargo
- Elemento
- Encargo de compilación
- Encargo de seguridad limitada

- Encargo de seguridad razonable
- Encargo que proporciona un grado de seguridad
- Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810)
- Estados financieros resumidos (en el contexto de la NIA 810)
- Independencia
- Información sobre la materia objeto de análisis
- Informe anual
- Informe sobre la actuación medioambiental
- Marco de información con fines específicos
- Normas profesionales (en el contexto de la NICC 1)
- Parte responsable
- Profesional de la contabilidad
- Profesional de la contabilidad en ejercicio
- Riesgo de un encargo que proporciona un grado de seguridad
- Sector público

Términos del glosario NIA-ES que se han mantenido

- Actividades de control
- Adecuación (de la evidencia de auditoría)
- Afirmaciones
- Alcance de una revisión
- Anomalía
- Apropiación indebida de activos
- Archivo de auditoría
- Asociación del auditor con la información financiera
- Auditor
- Auditor de la entidad prestadora del servicio
- Auditor de la entidad usuaria
- Auditor del componente
- Auditor experimentado
- Auditor predecesor
- Auditores internos
- Auditoría del grupo
- Carta de encargo (o contrato de auditoría en el contexto de la NIA 210)
- Cifras correspondientes a períodos anteriores
- Componente
- Componente significativo
- Condiciones previas a la auditoría
- Confirmación externa
- Contestación en disconformidad
- Control interno
- Controles complementarios de la entidad usuaria
- Controles de acceso
- Controles de aplicación en las tecnologías de la información (TI)
- Controles del grupo
- Controles generales de las tecnologías de la información (TI)
- Cuestiones medioambientales
- Deficiencias en el control interno
- Deficiencias significativas en el control interno
- Desenlace de una estimación contable
- Dirección

- Dirección del grupo
- Dirección del componente
- Documentación de auditoría
- Empleados
- Encargo de auditoría inicial
- Encargo de procedimientos acordados
- Encargo de revisión
- Entidad cotizada
- Entidad de pequeña dimensión
- Entidad usuaria
- Entorno de control
- Entorno de las tecnologías de la información (TI)
- Equipo del encargo
- Equipo del encargo del grupo
- Error
- Escepticismo profesional
- Especialización
- Estados financieros
- Estados financieros comparativos
- Estados financieros con fines específicos
- Estados financieros con fines generales
- Estados financieros del grupo
- Estimación contable
- Estimación puntual de la dirección
- Estimación puntual o rango del auditor
- Estrategia global de auditoría
- Estratificación
- Evaluar
- Evidencia de auditoría
- Experto
- Experto de la dirección
- Experto del auditor
- Factores de riesgo de fraude
- Fecha de aprobación de los estados financieros
- Fecha de los estados financieros
- Fecha de publicación de los estados financieros
- Fecha del informe (en relación con el control de calidad)
- Fecha del informe de auditoría
- Firma de auditoría
- Firma de la red
- Fraude
- Función de auditoría interna
- Generalizado
- Gobierno corporativo
- Gobierno de la entidad
- Grado de seguridad
- Grupo
- Hechos posteriores al cierre
- Importancia relativa del componente
- Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo
- Incertidumbre
- Incertidumbre en la estimación

- Incongruencia
- Incorrección
- Incorrección en la descripción de un hecho
- Incorrección tolerable
- Incorrecciones no corregidas
- Incumplimiento (en el contexto de la NIA 250)
- Indagación
- Información adicional
- Información corporativa
- Información financiera fraudulenta
- Información financiera histórica
- Información financiera o estados financieros intermedios
- Información financiera prospectiva
- Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402 como “informe tipo 1”)
- Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402 como “informe tipo 2”)
- Inspección (como procedimiento de auditoría)
- Inspección (en relación con el control de calidad)
- Investigar
- Juicio profesional
- Manifestaciones escritas
- Marco de cumplimiento
- Marco de imagen fiel
- Marco de información con fines generales
- Marco de información financiera aplicable
- Material (en el contexto de incorrecciones)
- Muestreo
- Muestreo de auditoría
- Muestreo estadístico
- Normas internacionales de información financiera (NIIF)
- Normes profesionales
- Observación
- Opinión de auditoría
- Opinión de auditoría del grupo
- Opinión modificada
- Opinión no modificada (o favorable)
- Organización de servicios
- Otra información
- Párrafo de énfasis
- Párrafo sobre otras cuestiones
- Parte vinculada
- Persona externa debidamente cualificada
- Personal
- Población
- Porcentaje de desviación tolerable
- Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría
- Procedimiento posterior de auditoría
- Procedimiento sustantivo
- Procedimiento analíticos
- Procedimientos de revisión

- Procedimientos de valoración del riesgo
- Proceso de valoración del riesgo por la entidad
- Profesional ejerciente
- Pronóstico
- Proyección, Extrapolación
- Prueba
- Prueba de controles
- Prueba paso a paso
- Rango del auditor
- Recalculo
- Red
- Reejecución
- Registros contables
- Requerimientos de ética aplicables
- Responsables del gobierno de la entidad
- Revisión (en relación con el control de calidad)
- Revisión de control de calidad del encargo
- Revisor de control de calidad del encargo
- Riesgo ajeno al muestreo
- Riesgo de auditoría
- Riesgo de control
- Riesgo de detección
- Riesgo de incorrección material
- Riesgo de muestreo
- Riesgo de negocio
- Riesgo inherente
- Riesgo medioambiental
- Riesgo significativo
- Saldos de apertura
- Seguimiento (en relación con el control de calidad)
- Seguimiento de los controles (internos)
- Seguridad razonable (en el contexto de un encargo que proporciona un grado de seguridad, incluidos los encargos de auditoría, y de control de calidad)
- Servicios relacionados
- Sesgo de la dirección
- Significatividad (Materialidad)
- Sin contestación
- Sistema de información relevante para la información financiera
- Sistema de la organización de servicios
- Socio
- Socio del encargo del grupo
- Socio del encargo
- Solicitud de confirmación positiva
- Solicitud de confirmación negativa
- Subcontratación de la organización de servicios
- Suficiencia (de la evidencia de auditoría)
- Técnicas de auditoría asistidas por ordenador (CAATs)
- Transacción realizada en condiciones de independencia mutua
- Unidad de muestreo
- Usuarios a quienes se destina el informe
- Valorar

7. RELACIÓN DE NIA-ES-SP Y NIA-ES

NIA-ES-SP	NIA-ES	Título según NIA-ES-SP
1200	200	Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.
1210	210	Términos del documento de inicio de la auditoría.
1220	220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
1230	230	Documentación de auditoría.
1240	240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
1250	250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
1260 R	260 R	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
1265	265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
1300	300	Planificación de la auditoría de estados financieros.
1315	315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
1320	320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
1330	330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
1402	402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
1450	450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
1500	500	Evidencia de auditoría.
1501	501	Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas.
1505	505	Confirmaciones externas.
1510 R	510 R	Trabajos iniciales de auditoría - saldos de apertura.
1520	520	Procedimientos analíticos.
1530	530	Muestreo de auditoría.
1540	540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
1550	550	Partes vinculadas.
1560	560	Hechos posteriores al cierre.
1570 R	570 R	Empresa en funcionamiento.
1580	580	Manifestaciones escritas.
1600	600	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
1610	610	Utilización del trabajo de los auditores internos.
1620	620	Utilización del trabajo de un experto del auditor.
-*	-	Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores" Resolución de 20 de marzo de 2014 del ICAC
1700 R	700 R	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

1701	701	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
1705 R.	705 R.	Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
1706 R	706 R	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
1710	710	Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos
1720R	720R	Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.
-*	805R	Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero

*No adaptada

8. ESTRUCTURA DE LAS NIA-ES-SP

Las NIA-ES-SP siguen la misma estructura que las NIA-ES pero a todas ellas se les añade una nota explicativa según el siguiente esquema:

Introducción	Se explica brevemente de qué trata la NIA-ES-SP, su objeto y alcance.
Objetivo	Se indica la finalidad que debe conseguir el auditor, generalmente en términos de evidencia de auditoría sobre la materia a la que se refiere la norma.
Definiciones	Se relacionan los principales términos, con objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA-ES-SP.
Requerimientos	Indican las responsabilidades del auditor en aplicación de cada norma.
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	Básicamente, desarrolla más detalladamente los requerimientos, mediante material explicativo más pormenorizado y guías para su aplicación práctica. Además, algunas NIA-ES-SP tienen anexos que contienen informes o ejemplos.
+ Nota explicativa	Se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

En relación a dicha nota explicativa en la Resolución se indica que si bien el contenido puede ser variable en cada una de las normas, en todas se dan los siguientes rasgos comunes:

- Se incluye un contenido esencial (procedimental) de la NIA-ES-SP, coordinado con la legislación pública correspondiente, con el fin de acercar ambos cuerpos normativos atendiendo a aspectos tanto técnicos como didácticos.
- Se indica el grado de aplicación de la NIA-ES-SP, que generalmente es el cien por cien 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.

9. ADAPTACIONES TERMINOLÓGICAS

Con el fin de adaptar los diferentes términos de las NIA-ES a las características de la auditoría del sector público, en las NIA-ES-SP se ha realizado las siguientes adaptaciones terminológicas. Al final de cada NIA-ES-SP se incluyen los términos que han sido sustituidos en cada norma, que se resumen a continuación:

NIA-ES-SP	NIA-ES
- Auditor público o auditor	- Auditor independiente
- Documento de inicio de la auditoría	- Carta de encargo
- Documento de inicio (TDA)	- Carta de encargo de auditoría - Encargo de auditoría
- Entidad auditada	- Cliente - Propietario
- Inicio y continuidad de los trabajos de auditoría	- Aceptación y continuidad de clientes - Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos de auditoría
- NIA-ES-SP	- NIA-ES
- Órgano de control	- Firma de auditoría
- Otra organización del Sector Público	- Firma de la red
- Personal del trabajo	- Gerente de trabajo
- Responsable del trabajo	- Socio del encargo
- Términos del documento de inicio de la auditoría	- Términos del encargo de auditoría
- Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas	- Acuerdo de los términos de auditoría
- Trabajo	- Encargo

Adicionalmente en las NIA-ES-SP 550 y 540 se utiliza el término entidad auditada y gestor, respectivamente, en sustitución de propietario-gerente.

10. COMPARATIVO

El análisis comparativo agrupado por series es como sigue:

(10.1) Serie 1200 Responsabilidades y principios generales

a) Normas que se incluyen en la serie 1200

El conjunto de normas que forman la serie 1200 son las siguientes:

NIA-ES-SP NIA-ES	
1200	■ Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.
200	■ Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
1210	■ Términos del documento de inicio de la auditoría.
210	■ Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
1220 220	■ Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
1230 230	■ Documentación de auditoría.
1240 240	■ Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
1250 250	■ Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
1260 R 260 R	■ Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
1265 265	■ Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

b) Aspectos a destacar de las NE que se incluyen en las NIA-ES-SP de la serie 1200

- La NE de la NIA-ES-SP 1200 remarca que en la fijación y consideración del alcance y efectos de la auditoría de cuentas, hay que tener en cuenta las definiciones, objetivos y trámites que con respecto a ella se incluyen en las leyes financieras del Sector Público y su normativa de desarrollo, señalando en particular, por lo que a la Administración del Estado se refiere, los aspectos indicados en:

- la LGP,
- el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE,
- la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública,
- 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, así como en sus instrucciones de desarrollo.

Con respecto a la Seguridad Social, indica que conviene tener en cuenta al Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

■ La NE de la NIA-ES-SP 1200 también señala que en la realización de una auditoría de cuentas además de las NIA-ES-SP deben aplicarse las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas, que sean necesarias para el correcto ejercicio de esta actividad pública, incluyendo el Código de Ética para la auditoría pública del Sector Público Español, mencionando como aspecto relevante la protección que hacen las leyes de la independencia del auditor público. En el caso del Sector Público Estatal, esa protección está regulada en el artículo 140 y siguientes de la LGP, así como en el Código de Ética para la auditoría pública, otras leyes aplicables al funcionario público y las resoluciones e instrucciones de protección de la independencia de la IGAE.

■ Destaca también dicha nota explicativa que no es infrecuente que la auditoría de cuentas forme parte de una auditoría más amplia que incluya también la comprobación del cumplimiento de la legalidad, la comprobación del cumplimiento de objetivos o la emisión de recomendaciones para la mejora de la gestión, o que a la auditoría de cuentas se añada una comprobación o verificación más amplia de determinados aspectos o áreas que puedan tener relación con el cumplimiento legal, de objetivos o de mejora de la gestión. En estos casos además de las NIA-ES-SP se aplican aquellas otras normas y regulaciones que corresponda en función del trabajo. Estos trabajos tienen un alcance distinto al de una opinión sobre la imagen fiel por lo que la referencia a los resultados obtenidos se incluirá en el apartado del informe correspondiente a su naturaleza o en otro informe distinto de acuerdo con lo previsto en las NIA-ES-SP de la serie 1700.

■ En la NE de la NIA-ES-SP 1210 se señala la competencia del auditor público está establecida en la LGP, por lo que ni la obligación de auditarse y la competencia para hacerlo deben establecerse contractualmente, por lo que la aplicación de esta NIA-ES-SP en el contexto de una auditora del sector público debe interpretarse como el establecimiento de un procedimiento de actuación que clarifica las relaciones y otorga transparencia a la actuación.

Señala la NE que a este respecto la disposición 9ª de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, obliga a remitir una comunicación a la entidad auditada previamente al inicio del trabajo de auditoría, obligación que se puede completar con la información que sobre este asunto contiene o dispone esta NIA-ES-SP y que adicionalmente esta norma presenta un desarrollo concreto y operativo en la Nota Técnica 1/2017 de la ONA sobre el procedimiento denominado TDA (términos del documento de inicio de la auditoría), que resulta de aplicación obligatoria en el inicio de cualquier auditoría de cuentas, sin perjuicio de que lo no previsto en dicho procedimiento haya de ser completado o informado con lo fijado por la norma.

Todo ello ha supuesto el cambio de determinados términos tal como se indica en el apartado 9 de adaptaciones terminológicas de este cuaderno.

■ También la NE de la NIA-ES-SP 1210 sintetiza los aspectos a incluir en el escrito de los TDA:

- La confirmación de que la dirección o el órgano de gestión que corresponda, conoce sus responsabilidades con respecto a la información financiera sometida a auditoría.
- La confirmación de que la dirección o el órgano de gestión que corresponda, conoce, respeta y aplica las responsabilidades derivadas de las normas jurídicas que resultan de aplicación. En este punto, la referencia a la legislación puede hacerse con mayor o menor detalle, según el tipo de organización auditada.

- Acceso ilimitado a la documentación disponible que esté relacionada con la auditoría de cuentas.
 - Acceso libre a las personas relacionadas con los puestos de gestión de la información financiera.
 - Compromiso de máxima colaboración del personal de la entidad auditada.
 - La confirmación de que firmará la carta de manifestaciones de la dirección a que se refiere la NIA-ES-SP 1580.
 - En su caso, aquella información relacionada con el coste del servicio o con el precio, si existe o se determina.
 - Aquellos aspectos que, sin constar en la legislación vigente, se entienden por parte del auditor y auditada apropiados para el desenvolvimiento más adecuado de la auditoría de cuentas o para fijar con más precisión el marco de referencia y la mitigación de riesgos.
- La NIA-ES-SP 1220, tal como se indica en la NE y en el apartado de fecha de entrada en vigor, si bien se considera que es aplicable en la auditoría del Sector Público, teniendo en cuenta la estructura de personal que interviene en los trabajos de auditoría, queda suspendida su aplicación de acuerdo con la Resolución de la IGAE, de 18 de febrero de 2014, hasta que se ponga en vigor la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría adaptada a la organización de las estructuras de calidad del Sector Público, sin perjuicio que puedan ser aplicados determinados procedimientos de supervisión contenidos en esta.
- Entre otros aspectos, en la NE de la NIA-ES-SP 1220 también se señala que se han realizado adaptaciones en algunas de las definiciones, incluyendo en algunos casos la redefinición de tareas o la supresión de algunos conceptos (como por ejemplo las definiciones relacionadas con el concepto de red) debido a la configuración competencial de los que realizan la auditoría en el sector público.
- La NIA-ES-SP 1220 establece que la responsabilidad de la calidad global del trabajo recae en el responsable del trabajo (socio del encargo en el caso de la NIA-ES 220), detallándose en la NE que este pondrá especial interés en que tanto él como los miembros de su equipo cumplan los requerimientos de independencia y de ética. En este sentido, en caso de detectar problemas tomará opinión de su organización de acuerdo con lo establecido en la regulación correspondiente, citándose en particular la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, al Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, así como a la Resolución de 20 de septiembre de 2015, de la IGAE, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a esta.
- En relación a los procedimientos de inicio y continuidad de los trabajos de auditoría (Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría en términos de NIA-ES), señala la NIA-ES-SP 220 que como la auditoría pública tal como establece la LGP deviene por imposición legal, no es posible rechazar su realización por falta de adecuación de la entidad auditada y, por tanto, este análisis debe servir como información para realizar la auditoría, integrándose en sus procedimientos. Señala también la NE que, si tras el análisis de inicio y continuidad de los trabajos de auditoría, se llegará a la conclusión que la entidad no debería ser auditada y de haber estado legalmente permitido se hubiera declinado su realización, el auditor público incluirá en un párrafo de otras cuestiones a que se refiere la NIA-ES-SP 1706 R la información que considere necesaria para informar de este asunto. Todo ello sin perjuicio de la opinión de auditoría que sea necesario emitir en función de la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.

- En relación a la configuración del equipo del encargo, que al igual que indica la NIA-ES 220 debe tener las competencias y capacidades necesarias para realizar el trabajo, y a la determinación de la responsabilidad de la firma del informe, la NIA-ES-SP precisa que debe tenerse en cuenta lo establecido al respecto en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- Por lo que respecta a la revisión de control de calidad del encargo, obligatorio en el caso de las NIA-ES para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, en la NIA-ES-SP 1220 se indica que se realizará en aquellas entidades que determine el órgano de control. De hecho, el término de entidades cotizadas de la NIA-ES se sustituye por el de entidad de especial relevancia, que se determina “en función de factores de índole relativa que pueden ser variables de acuerdo con las circunstancias, tales como tamaño, efecto reputacional, afectación general del servicio prestado, objetivos de carácter presupuestarios u otros que se determinen”, debiendo ser su consideración un acto expreso de los órganos competentes.

Especifica la NE que se puede nombrar revisor del control de calidad en aquellos trabajos que se consideren de especial riesgo o relevancia y que, en estos casos, el revisor realizará y documentará en los papeles de trabajo los procedimientos establecidos en la propia NIA-ES-SP 1220, en particular:

- Análisis de diferencias de criterio entre el encargado del trabajo y el revisor de calidad.
 - Análisis de las cuentas anuales auditadas, de las conclusiones y del informe de auditoría propuesto.
 - Análisis con criterio de juicio, en defecto de norma, de aquellos papeles de trabajo que considere necesarios o más relevantes.
 - Análisis de aquellas áreas de trabajo sobre las que se evalúe mayor riesgo.
- La NIA-ES-SP 1230, tal como se indica en la NE y en el apartado de fecha de entrada en vigor, queda suspendida temporalmente a tenor de lo establecido en la regulación de la Intervención General del Estado.
 - Del resto de aspectos detallados en la NE de la NIA-ES-SP 1230, destacar que en relación al periodo de cierre de los papeles de trabajo, establecido habitualmente en 60 días, y al plazo de conservación de estos durante 5 años, indica que deberá considerarse sin perjuicio de la existencia de regulación que prevea otra cosa, fundamentalmente por lo que se refiere al plazo de conservación de los papeles y a las interrupciones que pueda sufrir este plazo como consecuencia de su aportación a procesos judiciales. Señala que cualquier incidencia que se produzca transcurrido este periodo, deberá considerarse como documentación adicional y deberá dejarse evidencia de los motivos de esta incorporación.

A este respecto, señala que la Orden EHA/2015/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado, establece en su regla 8 que la entidad conservará los registros contables durante un período de seis años contados desde la fecha de remisión al Tribunal de Cuentas de las cuentas anuales, salvo que por norma de rango suficiente se establezcan otros plazos o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable. Este mismo plazo de seis años lo establece la regla 18 para la conservación de los justificantes de las operaciones. Asimismo, el artículo 30.1 del Código de Comercio determina que “los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales”.

- En relación a la NIA-ES-SP 1240 destacar que la NE matiza que las responsabilidades del auditor público con respecto al fraude no se centran exclusivamente en la detección de fraudes que puedan tener un efecto material en las cuentas anuales por presentación fraudulenta de estados financieros o apropiación indebida de activos, sino que también deben tenerse presentes “los posibles riesgos de incumplimiento, que sean clasificados jurídicamente como fraude y que se puedan derivar de la inaplicación o incorrecta aplicación de las leyes o reglamentos regulatorios del Sector Público”.
- En relación al anexo 1 de la NIA-ES-SP, en el que se presentan ejemplos sobre factores de riesgo de fraude, la NE los complementa, sin ánimo de exhaustividad con aspectos concretos para el sector público, relacionados con los siguientes tipo de riesgos:
 - Los procesos de privatizaciones.
 - Las áreas de especial contenido regulatorio: costes de personal, contratación pública, presupuestos, prestaciones sociales, subvenciones concedidas o recibidas o recursos de exacción pública y similares tareas.
 - El desarrollo de nuevos programas presupuestarios o modificaciones relevantes en los existentes (suplementos de créditos o créditos extraordinarios).
 - Las variaciones relevantes en la forma de financiarse.
 - La externalización de servicios públicos o de actividades.
 - Las operaciones sujetas a investigación previa.
 - La utilización excesiva o injustificada de los procesos abreviados o de emergencia, fraccionamientos de contratos.
 - Las ejecuciones de gastos o contratos en el límite cuantitativo de una autorización menos exigente o con menos necesidad de documentación o justificación.
 - Las modificaciones en los presupuestos sin correspondencia en la forma o método de prestar el servicio a que estaban destinados esos recursos.
 - Aquellas conductas que estén tipificadas como infracciones.
- En relación a los ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, detallados en el anexo 2 de la NIA-ES-SP-1240, la NE señala que tiene especial trascendencia el análisis del fundamento desde el punto de vista de la gestión pública que pueden tener determinadas operaciones o actividades, cuando en ellas puedan darse:
 - Una inusual complejidad en la estructura de las transacciones.
 - Una falta de reflejo en los documentos habituales en la toma de decisiones.
 - Un discutible tratamiento contable en relación con la naturaleza de la operación.
 - Una serie de transacciones con entidades vinculadas no reveladas o que se evita incluirlas en la consolidación siendo ello obligado.

Describiendo como ejemplos de procedimientos más focalizados:

 - Especial atención a los fraudes notificados y a los antecedentes de fraude.
 - Análisis de las noticias sobre fraudes relacionadas con la actividad de la entidad auditada en los medios de comunicación.
 - Análisis del servicio de denuncias o quejas, si existe.

- Análisis de la información de los órganos de regulación, si existen.
 - Estudio de los resultados de otras auditorías más especializadas o de la investigación judicial, si existe.
 - Intensificación de las pruebas sustantivas sobre registros y su documentación soporte (contratación pública, pedido, factura...), sobre contratación, proveedores de mayor concentración individualmente o del grupo, ajustes presupuestarios, etc.
- Por último, como complemento a los ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude del anexo 3 de la NIA-ES-SP 1240, en su NE, sin ánimo de ser exhaustivos, se detallan los siguientes ejemplos de circunstancias en las que ha de tenerse especial cuidado:
- Ajustes y modificaciones presupuestarias importantes o recurrentes sin justificación precisa o lógica o sin autorización.
 - Gastos excesivos o insuficientemente justificados por importes considerables.
 - Excesivos modificados en contratos de obras.
 - Incrementos presupuestarios recurrentes.
 - La concentración de suministradores o proveedores de bienes y servicios considerados a nivel de grupos empresariales.

Añadiéndose un anexo 4 a la norma con ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos.

- La NE de la NIA-ES-SP 1250 señala también que el auditor público tiene una responsabilidad más amplia que el privado con respecto a los incumplimientos legales, aspecto que debe considerarse en la realización de las auditorías y que, en muchas ocasiones, el cumplimiento de la legalidad es un objetivo propio y específico de las auditorías públicas. Se incluye en este sentido, a diferencia de la NIA-ES 250, el anexo I con cuestiones sobre los incumplimientos legales que ha de tener presente el auditor público.

Explica la NE que el término incumplimiento comprende actos ilegales e inobservancias de cláusulas contractuales o acuerdos sobre subvenciones y define el término “abuso” como “toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública, se desvía de las expectativas sociales de relevancia”. Continúa indicando que en esta materia los auditores deberán consultar de forma frecuente con las distintas asesorías jurídicas para poder determinar si un acto tiene la calificación de ilegal y que el auditado puede estar obligado por normativa a comunicar los actos ilegales a terceros. En este sentido, cuando el auditado no efectúe dicha comunicación, el responsable de la auditoría lo pondrá en conocimiento de los órganos directivos de la IGAE para que sea ella, en su caso, la que lo comunique. Las referencias normativas que se señalan en la NE en relación a la comunicación son la sección 6ª de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE y el artículo 145 de la LGP.

También señala que si los auditores sospechan que la inclusión en el informe de determinados actos delictivos podría comprometer la investigación o el procedimiento en curso, debe consultar con la asesoría jurídica y con las autoridades judiciales para decidir si debe o no incluirse, limitando su informe a materias que no comprometan la investigación como por ejemplo a datos que ya sean de conocimiento público.

- Especifica la NE de la NIA-ES-SP 1250 que los incumplimientos legales, en función su impacto, pueden afectar al informe de auditoría, como salvedades o como otro tipo de párrafos, y cuando no afecten al informe pero no sean irrelevantes, se incluirán en otros informes adicionales. En este sentido la Norma Técnica de la IGAE sobre la evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas indica que los incumplimientos de normas

o reglas presupuestarias que no supongan una salvedad en la opinión sobre las cuentas anuales porque sus efectos sobre dichas cuentas tomadas en su conjunto, sean inferiores a los niveles de materialidad, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas cuando su efecto supere determinados umbrales o cuando no siendo cuantificables el auditor los considere relevantes. También menciona, en relación con la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, la NTIRCI emitido por la IGAE.

- Destacar por último que en la NE de la NIA-ES 1250 se especifica que los auditores del sector público pueden incluir también en sus análisis evidencias relativas al incumplimiento de leyes y reglamentos procedentes de otras auditorías (por ejemplo auditorías de cumplimiento).
- La NE de la NIA-ES-SP 1260R señala que si bien la norma es aplicable a todos los trabajos de auditoría realizados por los auditores públicos, puede que ésta aplicación deba ser matizada o escalonada fruto de la gran diversidad de organizaciones auditadas del sector público y de la cantidad de regulación que establece o institucionaliza las relaciones entre los órganos de control y los de gestión.
- En la NE de la NIA-ES-SP 1265 se señala que ésta norma es la fuente de aplicación e interpretación de la NTIRCI, así como del Informe complementario al de auditoría de cuentas emitido para las Fundaciones y de cualesquiera otros informes y documentos que se realicen en el ámbito de la auditoría de cuentas y que se refieren a recomendaciones de control interno, señalando por tanto que su objetivo es la emisión de un informe de recomendaciones al órgano de gobierno, la dirección de la entidad auditada o aquellos destinatarios distintos previstos en la regulación administrativa. En cuanto al momento de comunicación, se señala que el objeto fundamental es que se corrija la deficiencia con la mayor prontitud posible, estableciéndose la posibilidad de una comunicación anticipada que puede formalizarse con posterioridad, y señala que el límite temporal serán 60 días desde la fecha del informe (plazo para la compilación del archivo final de auditoría contemplado en la NIA-ES-SP 1230), si bien de acuerdo con la NTIRCI, este plazo puede extenderse hasta no más de 3 meses, a contar también desde la fecha de emisión del informe, y que los informes definitivos se pondrán a disposición de los destinatarios determinados por la legislación vigente. Dicha norma técnica establece también procedimientos para que, en caso de que se produzcan circunstancias excepcionales, estos plazos pueden ser ajustables o incluso se pueda excepcionar la emisión de este informe.

(10.2) Series 1300 y 1400

Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados

a) Normas que se incluyen en las series 1300 y 1400

El conjunto de normas que forman las series 1300 y 1400 son las siguientes:

NIA-ES-SP	NIA-ES	
1300	300	Planificación de la auditoría de estados financieros.
1315	315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
1320	320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
1330	330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
1402	402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
1450	450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

b) Aspectos a destacar de las NE que se incluyen en las NIA-ES-SP de las series 1300 y 1400

- La NE de la NIA-ES-SP 1300 indica que es posible que el auditor público tenga que planificar o considerar las posibles necesidades o exigencias de información a órganos de control externo y que, en general, se espera del auditor público una mayor incisión o profundidad en la revisión de aquellos aspectos que puedan suponer un mayor riesgo de incumplimiento legal o que conlleven la posibilidad de mejora del control interno. En el proceso de planificación de la auditoría del Sector Público es imprescindible consultar las correspondientes notas técnicas de la ONA que tienen por objetivo constituir procedimientos aplicativos, cuya consulta se hace imprescindible, como concreción de algunos aspectos relevantes de esta NIA-ES-SP.
- La NIA-ES-SP 1315 establece los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material a partir del conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno; para ello en las auditorías del Sector Público resultan de interés las notas técnicas de la ONA en esta materia. La NE de la NIA-ES-SP 1315 establece que en el análisis del control interno en una entidad pública, además de las consideraciones que hace la propia NIA-ES-SP 1315, habrá que contar con instrumentos que favorezcan el cumplimiento de la legalidad vigente en toda su extensión (financiera, de gasto público, presupuestaria, fiscal, correspondiente a subvenciones, a personal, contratación etc.), por lo que el auditor público tendrá la responsabilidad de tener un conocimiento más profundo de la regulación que afecte en general o de forma específica a la entidad auditada, así como a los objetivos de auditoría.
- La NIA-ES-SP 1320 se refiere al planteamiento de la materialidad en la planificación y en la ejecución del trabajo, siendo el concepto de materialidad configurador de la definición de auditoría de cuentas que consta en el artículo 167 de la LGP, puesto que, en aplicación de la materialidad o importancia relativa, las revisiones de la información de las cuentas tomadas en su conjunto se hacen de forma selectiva, hito fundamental para definir una auditoría de cuentas

La NE de la NIA-ES-SP 1320 destaca, como punto relevante, la necesidad de aplicar ésta NIA-ES-SP en los trabajos de auditoría del Sector Público teniendo en cuenta la Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE, publicada en su Resolución del 11 de abril de 2007. Además indica que, en general, los auditores públicos disponen de normas técnicas específicas para el cálculo de la materialidad o la importancia relativa, que se podrán utilizar en la medida en que no contradigan a las NIA-ES-SP o, de haber contradicción, en aquellos puntos en los que no se produzca esta circunstancia; aunque también permite la contradicción en aquellos asuntos relevantes que tengan que ver con el funcionamiento y regulación específicos del Sector Público.

- Una vez identificados y valorados los riesgos de incorrección material mediante la aplicación de la NIA-ES-SP 1315, la NIA-ES-SP 1330 plantea las pruebas (de controles o procedimientos sustantivos -analíticos o pruebas de detalle- a realizar para dar respuesta a los citados riesgos).

La NE plantea que dado que los auditores del Sector Público pueden tener en algunas auditorías más responsabilidades (verificación de la legalidad, mayor profundidad del funcionamiento del control interno y mayor alcance para cubrir posibles riesgos de fraude) y además de la auditoría hay otros trabajos con especificidades como las auditorías de cumplimiento o auditorías operativas, el auditor puede plantear pruebas adicionales. No obstante lo anterior, la NIA-ES-SP 1330 no tiene que ser modificada para adaptarla al Sector Público pero, en general, los auditores públicos aplicarán normas técnicas específicas para trabajos con un enfoque más intensivo.

■ La NE de la NIA-ES-SP 1402 incluye, sin ánimo de exhaustividad, los siguientes ejemplos de actividades y situaciones relativas a organizaciones de servicios que pueden ser pertinentes en el 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.

En este tipo de procesos suele haber normas administrativas reguladoras muy detalladas, 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.

■ La NIA-ES-SP 1450 evalúa qué debe hacer el auditor público cuando, tras haber ejecutado la auditoría o en la medida en que esta se va ejecutando, ha detectado incorrecciones no corregidas por la entidad auditada, en cantidades, clasificaciones o presentación de información (omisiones totales o parciales). El punto central de esta NIA-ES-SP es que la materialidad se ha fijado de acuerdo con la NIA-ES-SP 1320 y con el tratamiento operativo que le otorga la Norma Técnica de evaluación de la Importancia Relativa de la IGAE al planificar la auditoría y que ha sido correctamente revisada si se había calculado sobre datos de estados financieros provisionales o no actualizados.

Además la NE de la NIA-ES-SP 1450 requiere una valoración especial en las incorrecciones que puedan afectar al cumplimiento de normas legales (véase NIA- ES-SP 1250), a compromisos contractuales relevantes, encubrir cambios de tendencia en resultados, afectar a ratios relevantes, tener efectos en el incremento de remuneraciones a directivos, suponer la omisión de información mínima del marco contable, fraudes (véase NIA-ES-SP 1240), etc., de modo que el auditor público, a la hora de considerar o valorar las incorrecciones detectadas en la realización de la auditoría, deberá poner especial celo en la evaluación de la insignificancia de los incumplimientos legales y contractuales y a partir de ese punto considerar el efecto global.

(10.3) Series 1500 Evidencia de auditoría

a) Normas que se incluyen en la serie 1500

El conjunto de normas que forman la serie 1500 son las siguientes:

NIA-ES-SP NIA-ES	
1500 500	■ Evidencia de auditoría
1501 501	■ Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas.
1505 505	■ Confirmaciones externas.
1510 R 510 R	■ Trabajos iniciales de auditoría - saldos de apertura. ■ Encargos iniciales de auditoría - saldos de apertura.
1520 520	■ Procedimientos analíticos.
1530 530	■ Muestreo de auditoría.
1540 540	■ Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
1550 550	■ Partes vinculadas.
1560 560	■ Hechos posteriores al cierre.
1570R 570R	■ Empresa en funcionamiento.
1580 580	■ Manifestaciones escritas.

b) Aspectos a destacar de las NE que se incluyen en las NIA-ES-SP de la serie 1500

- En la NE de la NIA-ES-SP 1500 se incide en que ésta, vinculada con las NIA-ES-SP 1315 y 1330, desarrolla el concepto de evidencia y la forma de obtenerla mediante la aplicación de los procedimientos establecidos en las NIA-ES-SP de la serie 1500 y en los manuales o guías de la IGAE o en las notas técnicas de la ONA. También indica la necesidad de congruencia en la evidencia que pueda obtenerse de documentos o informes de otros auditores u órganos de control internos o externos (Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externos Autonómicos) y la necesidad de contrastar ésta evidencia.
- En la NE de la NIA-ES-SP 1501 se recogen particularidades sobre la obtención de evidencia por parte del auditor público en las áreas de existencias, contingencias, información por segmentos y presupuestaria. Por tanto, se añade el área presupuestaria, para aquellas entidades que han de presentar estados presupuestarios, como un área "propia", recogiendo los conceptos y los objetivos de aplicación más relevantes de la misma. Se establece que la presentación y revelación de la información presupuestaria debe hacerse de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y los principios presupuestarios, se incorporan definiciones de los conceptos presupuestarios y se amplía el desarrollo de las características más relevantes del área presupuestaria.

En relación al área de litigios y reclamaciones, al revisar los gastos jurídicos el auditor público deberá tener en cuenta que es posible que los asesores jurídicos de la Administración presten sus servicios de forma gratuita a la entidad del Sector Público objeto de auditoría y se contempla la opción que el auditor público pueda dirigirse directamente, sin permiso de la entidad auditada, a los servicios jurídicos del Estado.

- La NE de la NIA-ES-SP 1505 de confirmaciones externas establece que aunque es plenamente aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas en el Sector Público, habrá que considerar una serie de particularidades derivadas de las relaciones especiales que la organización pública auditada puede establecer con terceros. En concreto, el concepto de terceros y la consideración de autoridad con potestades especiales a favor del controlador público, que puede obviar, cuando lo considere adecuado, el procedimiento genuino previsto en la NIA-ES y que supone facultades especiales para poder solicitar la colaboración de terceros relacionados con la entidad, de forma directa por el auditor y sin contar con ésta.

Por otra parte, en el planteamiento, desarrollo y metodología de trabajo, se deben tener presentes las notas técnicas de la ONA referidas a la materia de circularización y, en particular, la utilización de los modelos que incluye.

- La NIA-ES-SP 1510 trata de la responsabilidad, en relación con los saldos de apertura del ejercicio auditado, que tiene el auditor (auditor actual, entrante o sucesor) que hace por primera vez la auditoría de una entidad, ya sea porque la entidad nunca había sido auditada o porque había sido realizada por otro auditor (anterior, saliente o predecesor) privado o público.

La NE hace una especial referencia a que en la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor, el auditor público ha de tener en cuenta la regulación correspondiente, en función de la condición y régimen que pueda tener el auditor predecesor, tratando las distintas posibilidades: cambio entre auditores públicos; cambio de un auditor privado por la IGAE, al ser la auditada una organización perteneciente al Sector Público Estatal o como consecuencia de haber decaído la auditoría obligatoria en una mercantil perteneciente al Sector Público Estatal; cambio de un auditor privado por un auditor público, por haber variado la propiedad o adscripción de la entidad auditada; cambio de un auditor privado por otro auditor privado (dentro del sistema de colaboración establecido entre los auditores privados y la IGAE); y cambio de un auditor público por un auditor privado.

- La NE de la NIA-ES-SP 1520 indican que para aplicar procedimientos analíticos en la auditoría pública se considerarán las notas técnicas de la ONA que desarrollan algunos aspectos prácticos de estos procedimientos, así como las alusiones incluidas en la disposición duodécima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- En la aplicación de la NIA-ES-SP 1530, la NE indica que habrá que considerar la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE, de 11 de abril 2007 y su Guía de Aplicación.
- En la NE de la NIA-ES-SP 1550 se indica que en el Sector Público hay dos figuras particulares (medio propio y entidades/vehículo de cometido o propósito especial) que amplían el concepto de vinculación y que, por tanto, pueden generar un riesgo adicional para el auditor público:

CONSIDERACIÓN DE UNA ENTIDAD COMO MEDIO PROPIO

Referido en:

- Artículos 32 y 33 de Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.
- Artículo 86 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Tratamiento que se da en auditoría al requisito exigido por la Ley de Contratos, en aquellas entidades que se consideran medio propio, recogido en la correspondiente Nota técnica de la ONA.

CONSIDERACIÓN DE VEHÍCULO DE COMETIDO ESPECIAL O ENTIDAD DE COMETIDO ESPECIAL, QUE PUEDE SER ATRIBUIDA A ALGUNOS FONDOS SIN PERSONALIDAD JURÍDICA REFERIDOS EN LAS LEYES

A estos efectos, se entiende por tal aquella entidad 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 como, por ejemplo, la titulación de activos, labores de investigación, potenciación de eventos culturales e históricos, etc.
- La forma jurídica adoptada puede ser indiferente, aunque puede ser frecuente constituirlo como 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.

- Por lo que se refiere a los medios propios:
 - El auditor público de la entidad auditada relacionada con ellos habrá de comprobar, en las operaciones establecidas entre ambos, el grado de cumplimiento de las leyes de referencia, así como los riesgos y las consecuencias correspondientes.
 - El auditor de la entidad considerada como medio propio deberá verificar que se cumplen los requisitos legales para tener tal condición y que resulta completa la información financiera prevista sobre esta consideración.
 - Ambos auditores deberán de tener presente los riesgos de incumplimiento de las obligaciones de las respectivas entidades, máxime si la pérdida o modificación de las relaciones establecidas entre ambas puede conllevar costes o quebrantos adicionales, pudiendo llegar incluso a verse comprometida la gestión continuada del medio propio.

Por su parte, la NIA-ES-SP 1315, apartados A26-A27, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial. El auditor comprobará si se cumplen los requisitos de control a los que alude la normativa contable; en concreto el artículo 2 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del Sector Público; así como el artículo 2 de las NOFCAC. Asimismo, se comprobarán los requisitos establecidos en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de RJSP. En concreto, para los consorcios se tendrá en cuenta lo dispuesto, entre otros, en el artículo 122 de Régimen presupuestario, de contabilidad, control económico-financiero y patrimonial y en el artículo 124 sobre el contenido de los estatutos. Para los

fondos carentes de personalidad jurídica, se considerará lo dispuesto en los artículos 137 a 139 de la mencionada Ley. En definitiva, similares procedimientos de comprobación, teniendo en cuenta las diferencias normativas entre ambos tipos de entidad.

- La NE de la NIA-ES-SP 1560 de Hechos posteriores matiza que en el Sector Público se pueden producir hechos posteriores por cambio de los órganos superiores y de los órganos directivos de las Administraciones Públicas y aconseja tener en consideración la Nota de la ONA referida a hechos posteriores.
- La NE de la NIA-ES-SP 1570R establece que tanto con el marco contable público como con el privado, resulta necesario dar información sobre la empresa en funcionamiento o la gestión continuada, aunque se aprecia una diferencia informativa entre ambos; a los efectos de esta NIA-ES-SP, ambos términos pueden considerarse como homogéneos, en tanto que resulta preciso informar en la memoria de una situación que pueda ser indiciaria de dudas en la gestión continuada o empresa en funcionamiento.
- La NE de la NIA-ES-SP 1580 de Manifestaciones escritas establece que en su aplicación es importante tener en cuenta la Nota técnica de la ONA correspondiente sobre toma de manifestaciones escritas de la dirección, como procedimiento de trabajo para confeccionar la citada carta, así como en los supuestos de quién firma dicho documento en función de una serie de circunstancias como pueden ser la baja, cese o modificación de la estructura en medio de un periodo.

c) Otros aspectos a destacar en el análisis comparativo

Al igual que en el resto de normas en las que se incluyen modelos de informe, en los comparativos de las NIA-ES-SP 1510R y 1570R con las correspondientes NIA-ES no se ha incluido ningún análisis comparativo de estos.

(10.4) Series 1600 Utilización del trabajo de otros

a) Normas que se incluyen en la serie 1600

El conjunto de normas que forman la serie 1600 son las siguientes:

NIA-ES-SP	NIA-ES	
1600	600	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
1600	610	Utilización del trabajo de los auditores internos.
1620	620	Utilización del trabajo de un experto del auditor.
-*		Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” Resolución de 20 de marzo de 2014 del ICAC.

* No adaptada

b) Aspectos a destacar de las NE que se incluyen en las NIA-ES-SP de la serie 1600

■ La NE de la NIA-ES-SP 1600 explica las razones por las que, en la realización de la auditoría de unas cuentas consolidadas en las que la matriz del grupo es un ente público (sujeto a la realización de auditoría obligatoria por la legislación pública y competencialmente asignada a un auditor público), no resulta factible el empleo del auditor privado como auditor de un componente. Pero se señala que si bien las circunstancias mencionadas harían aconsejable la consideración de un auditor del componente distinto del auditor legalmente nombrado en base a la legislación mercantil, para realizar una auditoría obligatoria en el componente o entidad mercantil participada, ello conllevaría duplicidades, con el consiguiente sobrecoste además de una interpretación extensiva de la legislación pública vigente, por lo que dichas razones, entre otras, llevan a la utilización de la NIA-ES-SP 600 con las siguientes matizaciones:

- La utilización de los procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de consolidación tal como se precisan en la norma.
- 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.
- 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, en aquellos casos en que a efectos de auditoría del grupo se decida utilizar el trabajo del auditor legalmente nombrado en base a la legislación mercantil en relación a una entidad mercantil participada.

Señala también la NE de la NIA-ES-SP 1600 que los procedimientos de aceptación y continuidad se realizan únicamente para obtener el conocimiento de la entidad auditada y obtener evidencia y no para evaluar la capacidad del auditor para llevar a cabo la auditoría, ya que la auditoría no puede rechazarse al realizarse en ejercicio de una competencia legalmente establecida.

Recuerda que para el establecimiento de la importancia relativa debe considerarse la norma emitida a tal efecto por la IGAE, junto con los criterios de delimitación del alcance establecidos para esta NIA-ES-SP.

- En relación a la NIA-ES-SP 1610, su NE recuerda que ninguno de los trabajos de control o relacionados con éste que realice la IGAE, en virtud de sus competencias legales o reglamentarias, debe considerarse como funciones de la auditoría interna a los efectos de aplicación de esta norma.
- En cuanto a la NIA-ES-SP 1620, su NE señala que en las notas de la ONA se incluyen numerosos ejemplos de cuando puede ser necesario contratar un experto independiente en relación con asuntos referidos a actividades del sector público y enumera también algunas de las normas donde consta la concurrencia de expertos, asociadas a las diferentes modalidades de control o actividades de la IGAE, y que pueden afectar de forma más o menos directa a la auditoría de cuentas y al concepto de concurrencia del experto.

c) Otros aspectos a destacar en el análisis comparativo

Al igual que en el resto de normas en las que se incluyen modelos de informes, en el comparativo de la NIA-ES-SP 1600 con la NIA-ES-600 no se ha incluido ningún análisis comparativo de estos. Destacar, tal como se señala en el apartado anterior, que cuando en una auditoría del grupo se decide utilizar el trabajo del auditor privado de una entidad participada, legalmente nombrado en base a la legislación mercantil, el modelo de informe de la NIA-ES-SP 1600 incluye un párrafo de delimitación de responsabilidad respecto a dicho componente.

Adicionalmente a las adaptaciones terminológicas detalladas en el apartado 9 del cuaderno, en la NIA-ES-SP 1600 se utiliza el término auditor jefe del grupo en sustitución del término socio del encargo del grupo de la NIA-ES 600.

(10.5) Serie 1700 Conclusiones e informe de auditoría

a) Normas que se incluyen en la serie 1700

El conjunto de normas que forman la serie 1700 son las siguientes:

NIA-ES-SP NIA-ES	
1700 R 700 R	■ Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
1701	■ Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
701	■ Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
1705R	■ Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
705R	■ Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
1706 R	■ Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
706R	■ Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
1710 710	■ Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.
1720R 720R	■ Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.
-* 805R	■ Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero.

* No adaptada

b) Aspectos a destacar de las NE que se incluyen en las NIA-ES-SP de la serie 1700

- En las consideraciones generales de la NE de la NIA-ES-SP 1700R se recuerda que, tal como indica la LGP, la legalidad es uno de los principios configuradores del control de la actividad de la gestión pública, lo que comporta que el auditor del Sector Público deba prestar una específica atención al mismo, sin que ello suponga una modificación sustancial del alcance de la auditoría de cuentas. Señala la misma nota que si bien en la comprobación de la legalidad que se realice durante el trabajo de auditoría de cuentas, no cabe esperar la misma profundidad que en el caso de una auditoría de cumplimiento, tampoco resulta exactamente equiparable al planteamiento que se realiza en el ámbito de la auditoría de cuentas de entidades sujetas a LAC y, por tanto, sin perjuicio del criterio profesional del auditor, las pruebas de cumplimiento sobre legalidad normalmente tendrán una mayor amplitud y en consecuencia deberá considerarse su mayor efecto en el informe de auditoría, en el caso de las auditorías del sector público.

En este sentido, los incumplimientos de la legalidad que no afecten a la imagen fiel (lo que supondría aplicar la NIA-ES-SP 1705R), pero que no resulten irrelevantes, deben incluirse en la sección Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios del informe de auditoría. En la consideración de estos incumplimientos, deberá tenerse en cuenta las NIA-ES-SP 1250 y 1240 y además, como desarrollo y concreción de la materia, la Nota técnica de la ONA sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad. La NE de la NIA-ES-SP 1700R incluye, como ejemplo de lo anterior, los aspectos

a considerar recogidos en la NIA-ES-SP 1320 y en la Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE de 11 de abril de 2007, en relación a la materialidad de la legalidad presupuestaria, tanto cuantitativa como cualitativa; e incluye también la siguiente relación de aspectos que podrían ser objeto de inclusión en dicho párrafo, obtenidos del apartado 2.7 de la NTIRCIA:

- El grado de cumplimiento de la ejecución de los presupuestos cuando estos sean limitativos.
- 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).
- El análisis del grado de 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.
- La verificación del cumplimiento de la legalidad en materia de personal.
- Verificación en el caso de que sea necesario 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.

Señala también la propia NE algunas de las fuentes que podría tener el contenido de esta sección y las características que deberá tener el párrafo de un asunto cuya legalidad se cuestione, remarcando que generalmente estos párrafos “no serán trasladables a ninguna otra sección del informe y viceversa puesto que la emisión de la opinión contenida en este párrafo excede de la que se corresponde con la auditoría cuentas, y no está referida a la imagen fiel, ya que en otro caso se incluiría en otras secciones del informe de auditoría”.

- En relación a la NIA-ES-SP 1701, su NE refuerza lo indicado en la propia norma respecto a considerar que todas las entidades auditadas en el Sector Público han de informar sobre las cuestiones claves de la auditoría, sin dar opción, a diferencia de lo regulado en la NIA-ES 701, a que determinadas entidades puedan optar por informar de los aspectos más relevantes de la auditoría. En la propia NE se detallan una serie de cuestiones que pueden requerir una atención significativa de auditor (las de mayor significatividad serán las cuestiones clave de la auditoría):
 - Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, debido a error o a fraude, identificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315.
 - Riesgos significativos por operaciones inusuales, con partes vinculadas o por cambios de regulación contable.
 - Estimaciones con un grado de incertidumbre importante.
 - 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 se 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.

- En la NE de la NIA-ES-SP 1705R no cambian los aspectos que influyen en la determinación del tipo de opinión sobre los estados financieros, respecto a lo señalado en la NIA-ES-705, pero remite a la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE, de 11 de abril del 2007, que en su apartado 4.4 precisa “[...], la detección de errores o incumplimientos contables que afecten al importe de los resultados o fondos propios, en cuantía superior a tres veces el umbral de materialidad calculado, constituirá una referencia para emitir opinión desfavorable sobre las cuentas anuales”.
- En la NE de la NIA-ES-SP 1706R se definen, sin cambios sustanciales respecto a la NIA-ES 706R, los conceptos de énfasis y otras cuestiones, señalando para este último que el supuesto de incluir la opinión emitida en el ejercicio anterior, cuando se ha producido un cambio de auditor, es algo infrecuente en el ejercicio de una competencia pública de auditoría. También se incluirá un párrafo de otras cuestiones cuando se produce una variación del sentido de la opinión de auditoría en el ejercicio auditado frente al ejercicio anterior, aunque no se considera como tal “la modificación de las salvedades o la inclusión o la eliminación de algunas de ellas en relación con el ejercicio anterior”; así lo reitera la NE de la NIA-ES-SP 1710, al resaltar que “a los efectos de evidenciar los cambios del sentido de la opinión, y no el incremento o disminución de salvedades, en el Sector Público y en virtud del principio de transparencia se incluye un párrafo obligatorio de otras cuestiones donde se indica el sentido de la opinión del ejercicio anterior y la fecha del informe, aunque no se haya producido un cambio de auditores”.
- También en la NE de la NIA-ES-SP 1710 se señala que en caso de producirse una reexpresión de las cuentas del ejercicio anterior, sería conveniente confirmarla en la carta de manifestaciones y realizar pruebas para comprobar que la información financiera auditada en el ejercicio anterior coincide con la presentada como inicial en el ejercicio actual.
- En relación a la otra información, la NE de la NIA-ES-SP 1720R indica que en el sector público puede haber diferentes documentos con distintas denominaciones:
 - Informe de gestión.
 - Informe del artículo 129.3 de la LGP.
 - Notas de costes o de gestión de la memoria del Plan General de Contabilidad Pública (notas 23.7, 23.8, 24, 25 y 26).
 - Cualesquiera otras denominaciones de documentos que contengan información financiera o no financiera que se emitan obligatoria y separadamente con las cuentas anuales o cuando, estando incluida dicha información financiera o no financiera dentro de las propias cuentas anuales, se considere como no constituyente o innecesaria para la presentación de la imagen fiel, siempre que así se defina o identifique por parte de la ONA.
 - Estado de información no financiera, que sea de emisión obligatoria de forma similar al que han de emitir las sociedades mercantiles.

Destacando que, al igual que en la NIA-ES 720R, “la responsabilidad del auditor en la comprobación de los puntos anteriores lo es en el contexto de una auditoría de cuentas, precisando que la opinión sobre el documento no tiene el mismo alcance ni está cubierto por la opinión de la auditoría de cuentas; sin perjuicio de que, como auditor público, se le pueda encargar la evaluación de otros aspectos que tengan relación con el contenido de algún documento de los indicados.

- Como último aspecto a destacar de la serie 1700, la NE de la NIA-ES-SP 1720R indica que no es de aplicación en las auditorías del sector público en los supuestos en que la “otra información” se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría, debiéndose incluir una mención en el informe de auditoría, en línea con la NIA-ES 720R, cuando la “otra información” exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe, sin perjuicio de los efectos que ello pueda tener en la opinión de auditoría.

c) Otros aspectos a destacar en el análisis comparativo

Al igual que en el resto de normas en las que se incluyen modelos de informes, en el comparativo de la serie 1700 no se ha incluido ningún análisis comparativo de estos.

ABREVIATURAS

ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
NE	Nota explicativa de la NIA para su aplicación al sector público español
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España.
NIA-ES-SP	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en el Sector Público Español
NOFCAC	Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.
NTIRCIA	Resolución de la IGAE por la que se aprueba la norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas
ONA	Oficina Nacional de Auditoría
PGC	Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan general de Contabilidad
RTRLAC	Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

ANEXO

Para cada una de las NIA-ES-SP, resumen de las referencias al sector público que se incluyen en las notas explicativas y cuadros comparativos de las diferencias con las NIA-ES

Ver documento Anexo: Comparativo NIA-ES-SP con NIA-ES, con el siguiente índice:

SERIE 1200 - RESPONSABILIDADES Y PRINCIPIOS GENERALES
Resumen de las referencias al sector público
Cuadros comparativos NIA-ES-SP-NIA-ES <ul style="list-style-type: none"> ■ NIA-ES-SP 1200 ■ NIA-ES-SP 1210 ■ NIA-ES-SP 1220 ■ NIA-ES-SP 1230 ■ NIA-ES-SP 1240 ■ NIA-ES-SP 1250 ■ NIA-ES-SP 1260R ■ NIA-ES-SP 1265
SERIE 1300 - 1400 - EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS
Resumen de las referencias al sector público
Cuadros comparativos NIA-ES-SP-NIA-ES <ul style="list-style-type: none"> ■ NIA-ES-SP 1300 ■ NIA-ES-SP 1315 ■ NIA-ES-SP 1320 ■ NIA-ES-SP 1330 ■ NIA-ES-SP 1402 ■ NIA-ES-SP 1450
SERIE 1500 - EVIDENCIA DE AUDITORÍA
Resumen de las referencias al sector público
Cuadros comparativos NIA-ES-SP-NIA-ES <ul style="list-style-type: none"> ■ NIA-ES-SP 1500 ■ NIA-ES-SP 1501 ■ NIA-ES-SP 1505 ■ NIA-ES-SP 1510R ■ NIA-ES-SP 1520 ■ NIA-ES-SP 1530 ■ NIA-ES-SP 1540 ■ NIA-ES-SP 1550 ■ NIA-ES-SP 1560 ■ NIA-ES-SP 1570R ■ NIA-ES-SP 1580

SERIE 1600 - UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS

Resumen de las referencias al sector público

Cuadros comparativos NIA-ES-SP-NIA-ES

- NIA-ES-SP 1600
- NIA-ES-SP 1610
- NIA-ES-SP 1620

SERIE 1700 - CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA

Resumen de las referencias al sector público

Cuadros comparativos NIA-ES-SP-NIA-ES

- NIA-ES-SP 1700R
- NIA-ES-SP 1701
- NIA-ES-SP 1705R
- NIA-ES-SP 1706R
- NIA-ES-SP 1710
- NIA-ES-SP 1720R

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya



EL CØL·L3G1

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41
08034 Barcelona
Tel. 93 280 31 00
Fax 93 252 15 01
col.legi@auditors-censors.com
www.auditorscensors.com