

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA)
FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(NIA-ES 700 R adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1700 R, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

Introducción	Apartado
Alcance de esta NIA-ES-SP	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría	20-51
Información adicional presentada junto con los estados financieros	52-53
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable	A5-A10
Tipo de opinión	A11-A12
Informe de auditoría	A13-A72
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A73-A79
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor p sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1700 R, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 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

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP), trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA-ES-SP 1701¹ trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA-ES-SP 1705 R² y la NIA-ES-SP 1706 R³ tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA-ES-SP contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.
3. La presente NIA-ES-SP se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. (*párrafo suprimido por adaptación al Sector Público*)⁴
4. Los requerimientos de esta NIA-ES-SP tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA-ES-SP fomenta la congruencia del informe de auditoría pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA-ES-SP, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido.*

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

Definiciones

7. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

¹ NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

² NIA-ES-SP 1705 R, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

³ NIAES-SP 1706 R, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.*

⁴ Nota suprimida.

- a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
- b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores⁵.

- c) Opinión no modificada (favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁶.
8. “Estados financieros” en esta NIA-ES-SP se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

En relación con la definición de “estados financieros” a los efectos de esta NIA-ES-SP, la referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”, se entenderá realizada, con carácter general, a “las cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”. Asimismo, la referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

9. En esta NIA-ES-SP, las “Normas Internacionales de Información Financiera” hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera, (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (*referencia suprimida*).

Requerimientos

⁵ NIA-ES-SP 1200 *Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 13(a).

⁶ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁷⁻⁸.
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
 - a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA-ES-SP 1330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁹;
 - b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA-ES-SP 1450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada¹⁰; y
 - c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1–A3)
13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
 - a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)
 - f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados

⁷ NIA-ES-SP 1200, apartado 11

⁸ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

⁹ NIA-ES-SP 1330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

¹⁰ NIA-ES-SP 1450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:

- a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

En España, de acuerdo con las leyes financieras aplicables al Sector Público, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A5–A10)

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, cuando:
 - a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R. (Ref: Apartado A11)
19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A12)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A13–A14)

Informe de auditoría de cuentas

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor público. (Ref: Apartado A15)

En el Sector Público, de conformidad con las competencias establecidas en las leyes financieras, el informe se titulará “informe de auditoría sobre las cuentas anuales emitido por [nombre del órgano de control]”. En el caso de estados financieros distintos a los de las cuentas anuales, el título del informe se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría de [estado financiero] emitido por [nombre del órgano de control].”

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del trabajo. (Ref: Apartado A16)

En el Sector Público, los destinatarios de los informes serán aquellos establecidos legal o reglamentariamente.

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".
24. La sección “Opinión” del informe de auditoría también:
- identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
 - remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
 - especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A17–A18)

En el Sector Público la competencia para realizar la auditoría tiene origen regulatorio. En el inicio de esta sección se hará constar la competencia del órgano de control, la legislación habilitadora y la unidad ejerciente. El texto será el siguiente (o tendrá un contenido similar):

El órgano de control XXX en uso de las competencias que le atribuye el artículo xxx de la Ley xxx.

25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
- En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable] o
 - En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A19–A26)

En España, de acuerdo con la legislación financiera aplicable al Sector Público se utilizará la expresión “imagen fiel” tal y como se indica en la nota del apartado 14 b) anterior (véase redacción adaptada en los modelos de informe incluidos en el anexo a esta Norma).

26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados

financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A21–A26)

27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*), (*referencia suprimida*), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

En el Sector Público, el marco contable varía conforme a lo establecido en sus leyes financieras y reglamentaciones de desarrollo contable, aun cuando todos ellos se encuentran dentro del marco de imagen fiel. En el párrafo de opinión debe identificarse el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a cada entidad en España, sin perjuicio del empleo de la expresión estándar “y en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo”.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión”, con el título “Fundamento de la opinión” que: (Ref: Apartado A27)

- a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A28)

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior la referencia a las Normas Internacionales de Auditoría será sustituida, por la “normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España”. Lo cual significa que es plenamente correspondiente con las normas internacionales de auditoría de acuerdo con los criterios de adaptación realizados.

- b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA-ES-SP;
- c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría, y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables (*referencia suprimida*); y (Ref: Apartados A29–A34)

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación al Sector Público en España, se considerarán requerimientos de independencia y ética aplicables los establecidos en la correspondiente regulación pública, teniendo en cuenta el contexto regulatorio aplicable al funcionario público por su condición de tal.

- d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R¹¹.

Cuestiones clave de la auditoría

¹¹NIA-ES-SP 1570 R, Empresa en funcionamiento, apartados 21-23.

30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.

La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”, se entenderá realizada, con carácter general, a las “cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”.

Las referencias a “entidades cotizadas” se entenderán efectuadas, a estos exclusivos efectos a todas las entidades del Sector Público en general, sin perjuicio de aquellas que se consideren “entidades de especial relevancia”, referidas en la NIA-ES-SP 1220 a efectos del control de calidad. En función de las circunstancias de tamaño de la entidad auditada, de la oportunidad temática de su actividad, de su relevancia social o administrativa u otros factores de acuerdo con el criterio profesional del auditor, del órgano de control o la organización de la auditoría, podrá matizarse el contenido de la información sobre estas cuestiones clave, sin perjuicio del principio de transparencia que informa la actividad del Sector Público.

31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA-ES-SP 1701. (Ref: Apartados A35–A38).

Considerando la especial relevancia que tiene para el Sector Público tanto el principio de legalidad como el de transparencia, se considera necesario incluir, la referencia en esta sección del informe, a las cuestiones clave de la auditoría para todas las entidades auditadas, siempre que los riesgos puestos de manifiesto sean materiales y correspondientes con el alcance y objeto de la auditoría de cuentas de acuerdo con lo indicado en la nota del recuadro del apartado 30 anterior.

Otra información

- 31R. En su caso, el auditor informará de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R

Como “otra información” debe tenerse en cuenta la que se refiere, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1720 R, a la que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría.

En particular, en el Sector Público, en el apartado “Otra información” figurarán los informes o cualesquiera otra información que la normativa correspondiente asigne como responsabilidad de revisión del auditor público con un alcance distinto al de auditoría de cuentas, como puedan ser el informe de gestión o cualesquiera otra información referida a aspectos gestionales, con independencia del encuadre en un documento u otro o a información no financiera o a informes sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público

Responsabilidades en relación con los estados financieros

32. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A39).
33. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A40–A43)

- a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹² y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A43)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con el término “dirección” habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración, Presidente, Consejo Rector u órgano de gestión o equivalente de la entidad auditada. Sin perjuicio de que se especifique quién es el responsable concreto de la formulación de las cuentas anuales, con carácter general se denominará “Órgano de gestión” a efectos del título de este apartado.

Por su parte, la referencia al término “preparación” se entenderá referida a formulación, tal y como se define en la legislación del Sector Público y la contable en vigor, o al término equivalente en el caso de otra normativa aplicable.

34. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 33. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A44).

Normalmente, las entidades del Sector Público no disponen de órganos distintos de los de la gestión ordinaria y por tanto difícilmente será aplicable la responsabilidad citada en el apartado 34, no obstante, no se elimina dicha referencia por si excepcionalmente se constituyesen y empleasen dichos órganos, si quiera de forma no obligacional, aun cuando no tuvieran las mismas competencias que las reguladas mercantilmente.

35. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda.

En España, de acuerdo con las leyes financieras aplicables al Sector Público, la referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

36. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”.

¹² NIA-ES-SP 1570 R, apartado 2.

37. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que los objetivos del auditor son:
 - i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref: Apartado A46)
 - b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA-ES-SP siempre detecte una incorrección material cuando existe; y
 - c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:
 - i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros; o¹³
 - ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A47)
38. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”, además: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y
 - b) describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
 - i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
 - ii) Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. *(Párrafo suprimido).*
 - iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
 - iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad

¹³NIA-ES-SP 1320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, apartado 2.

para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- v) Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

En España la legislación financiera y contable del Sector Público, da referencia a la “presentación fiel” de los estados financieros que debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” por parte de dichos estados.

- c) Cuando sea aplicable la NIA-ES-SP 1600¹⁴, describir además las responsabilidades del auditor en un trabajo de auditoría de un grupo, indicando que:
 - i) las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y
 - iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.
39. La sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros” del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A45)
- a) manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;
 - b) *Suprimido por adaptación al Sector Público*; y
 - c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión (*frase suprimida*). (Ref: Apartado A48)

¹⁴ NIA-ES-SP 1600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

La referencia a “entidades cotizadas” que figura en las letras b) y c) de este apartado se entenderá realizada a todas las entidades del Sector Público, a efectos de inclusión de la referencia a los riesgos en la sección correspondiente del informe. Respecto a la sección *de responsabilidades* no hay variación en relación con el resto de las entidades, dado que los auditores públicos actúan en el ejercicio de sus competencias legales.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

40. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 38–39 será incluida: (Ref: Apartado A49)
 - a) en el cuerpo del informe de auditoría;
 - b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o (Ref: Apartados A49–A50)
 - c) *(opción suprimida)*.
41. *Apartado suprimido.*

Otras responsabilidades de información

42. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA-ES-SP, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA-ES-SP, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA-ES-SP. (Ref: Apartados A53-A55).
43. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA-ES-SP, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA-ES-SP. (Ref: Apartado A55)
44. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 20-39 de esta NIA-ES-SP se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” figurará a continuación del “Informe sobre la auditoría de los estados financieros”. (Ref: Apartado A55)

En esta sección referida a “otras responsabilidades de información” se incluirán aquellos aspectos atinentes a incumplimientos relevantes de la legislación vigente o a mejoras sustanciales en la gestión, relacionadas con recomendaciones relevantes del control interno que no se consideren como salvedades de auditoría, como incertidumbres o como riesgos o como cualesquiera otras cuestiones que por su naturaleza y efectos habrían de corresponderse más propiamente con el contenido de otras secciones del informe.

Por otra parte, en esta sección podrán estructurarse diferentes apartados para organizar, en su caso, una correcta individualización de los asuntos tratados. (Véase la nota sobre estándares de párrafos de informes incluidos en los apartados A52 a A55)

Nombre del responsable del trabajo

45. El nombre del responsable del trabajo se incluirá en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*) salvo que, en circunstancias poco frecuente, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del responsable del trabajo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A56–A58)

Considerando las diferentes estructuras competenciales y organizativas que se constatan en las organizaciones del auditor público, no será precisa necesariamente la constancia del nombre del auditor responsable, sin perjuicio de que la información disponible sobre dicha responsabilidad resulte clara al nivel que corresponda y se incluya el cargo del firmante.

Firma del auditor

46. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A59–A60)

De acuerdo con la sistemática organizativa del Sector Público, esta firma se realizará normalmente de forma electrónica.

Dirección del auditor

47. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

En el Sector Público se entiende que la inclusión de la denominación del órgano de control es un dato suficientemente identificativo como para que no sea necesaria la referencia a otra ubicación.

Fecha del informe de auditoría

48. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A61–A64)
- todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

49. *Apartado suprimido.*

Este apartado ha sido suprimido para evitar posibles confusiones del usuario, ya que el propio proceso de adaptación de la NIA-ES-SP 1700 R y, en particular, de los modelos ilustrativos de informe para su aplicación en España, se ha realizado atendiendo a las circunstancias a que se refiere precisamente este apartado, al integrarse los requerimientos de las NIA-ES-SP con los que se desprenden de la legislación española.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

50. Apartado suprimido.

51. Apartado suprimido.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A73–A79)

52. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.
53. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.
- A2. La NIA-ES-SP 1260 R examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables¹⁵. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:
- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
 - Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.
- A3. La NIA-ES-SP 1540 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables¹⁶. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin

¹⁵ NIA-ES-SP 1260 R, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*. Anexo 2.

¹⁶ NIA-ES-SP 1540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 21.

embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

- A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. En dichas circunstancias, el auditor evalúa si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

- A5. Como se explica en la NIA-ES-SP 1200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable¹⁷. Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.
- A6. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

A8. *Apartado suprimido.*

A9. *Apartado suprimido.*

A10. *Apartado suprimido.*

Tipo de opinión (Ref: Apartados 18–19)

- A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

¹⁷ NIA-ES-SP 1200, apartados A2-A3.

A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA-ES-SP 1210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁸.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.

A14. El anexo de esta NIA-ES-SP contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 20-48. Excepto en el caso de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión”, esta NIA-ES-SP no establece requerimientos para la ordenación de los elementos del informe de auditoría. No obstante, esta NIA-ES-SP requiere la utilización de títulos específicos, cuyo objetivo es facilitar la identificación de los informes de auditoría que se refieren a auditorías realizadas de conformidad con las NIA-ES-SP, especialmente en situaciones en las que los elementos del informe de auditoría se presentan en un orden distinto al que se muestra en los ejemplos de informes de auditoría del Anexo de esta NIA-ES-SP.

Los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en el anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores públicos, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad posible en su redacción, con el objetivo de facilitar la comprensión a los usuarios. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable al Sector Público en España según el tipo entidad auditada. En particular, se incluye la referencia a la materia presupuestaria para aquellas organizaciones que de acuerdo con su regulación incluyen en el alcance de la auditoría de cuentas estados de esta índole.

El orden de las secciones (o párrafos), cuando estas sean aplicables, debe respetarse en todo caso. A los efectos de claridad y homogeneidad en los informes emitidos, el cual será el siguiente,

- Opinión.
- Fundamento de la opinión.
- Incertidumbre material de empresa en funcionamiento (si aplica).
- Cuestiones clave de la auditoría.
- Énfasis (si aplica).
- Otras cuestiones (si aplica).
- Otra información (si aplica).
- Responsabilidad de los administradores (órgano de gestión) en relación con la auditoría de las cuentas anuales.
- Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales.
- Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (si aplica).

Anexo X (opcional para desarrollo de la responsabilidad de los auditores).

¹⁸NIA-ES-SP 1210, Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría, apartado 6(a).

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título (Ref: Apartado 21)

- A15. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor público, por ejemplo, “Informe de auditoría emitido por un auditor público” distingue el informe de un auditor público de los informes emitidos por otros.

Véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A16. Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del trabajo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

- A17. El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.
- A18. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” o “Expresan la imagen fiel”

- A19. Las frases "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales," y "expresan la imagen fiel" se consideran equivalentes. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” o la expresión “expresan la imagen fiel” en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA-ES-SP, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

- A20. Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

- A21. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.
- A22. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha*. Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA-ES-SP se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

Considerando que determinadas organizaciones del Sector Público tienen presupuestos limitativos, se ha de referir a estos el contenido del informe de la misma forma que a otros estados financieros, así como se habrá de incluir referencia a los principios presupuestarios en la sección de opinión.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

- A23. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

Véase nota aclaratoria al apartado 27 de esta Norma.

- A24. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA-ES-SP 1210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios¹⁹.

A25. *Apartado suprimido.*

¹⁹ NIA-ES-SP 1210, apartado 18.

A26. *Apartado suprimido.*

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

A27. La sección “Fundamento de la opinión” proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA-ES-SP requiere que la sección “Fundamento de la opinión” se sitúe inmediatamente después de la sección “Opinión” en el informe de auditoría.

A28. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Véase nota aclaratoria al apartado 28 a) de esta Norma

Requerimientos de ética aplicables

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

A29. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre esos requerimientos en relación con el trabajo de auditoría concreto. (*Párrafo suprimido*).

A30. (*Apartado suprimido*).

A31. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del trabajo obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

A32. (*Apartado suprimido*).

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A33. En el caso de auditorías de grupos en los que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al equipo de trabajo del grupo. Esto es así porque, en la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo²⁰.

A34. Las NIA-ES-SP no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, (*frase suprimida por adaptación al Sector Público*) otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el equipo de trabajo del grupo, ni requieren las NIA-ES-SP que el auditor del componente este, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al equipo de trabajo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA-ES-SP 1600²¹ proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en

²⁰ NIA-ES-SP 1600, apartado A37.

²¹ NIA-ES-SP 1600, apartados 19-20.

las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 30)

Véanse notas aclaratorias a los apartados 30 y 31 de esta Norma.

- A35. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés público en dichas disposiciones legales o reglamentarias.
- A36. El auditor también puede decidir comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. (*Párrafo suprimido*).
- A37. La NIA-ES-SP 1210 requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y explica que la función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del trabajo de auditoría de la entidad depende de los acuerdos de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables²². La NIA-ES-SP 1210 también requiere que el documento de inicio de la auditoría (TDA) u otra forma adecuada de acuerdo escrito hagan referencia a la estructura y contenido esperados de cualquier informe que vaya a emitir el auditor²³. Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA-ES-SP 1210²⁴ explica que puede ser útil para el auditor referirse, en los términos del trabajo de la auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

En relación con el término “acuerde”, a los efectos de la actuación de los auditores públicos hay que considerar que la realización de una auditoría se hace en virtud de una competencia establecida por ley y en este sentido hay que considerar lo indicado en la NIA-ES-SP 1210 referida al documento de inicio de la auditoría (TDA).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A38. Las entidades cotizadas no son comunes en el Sector Público. No obstante, las entidades del Sector Público pueden ser significativas debido a su tamaño, complejidad o a aspectos de interés público derivados de su afectación general. En estos casos, el auditor de una entidad del sector público puede ser requerido por la ley o regulación para que comunique las cuestiones clave en el informe de auditoría o si no puede decidir hacerlo.

²² NIA-ES-SP 1600, apartados 19-20.

²³ NIA-ES-SP 1210, apartados 9 y A21.

²⁴ NIA-ES-SP 1210, apartado 10.

En relación con el apartado A38, véanse los comentarios realizados sobre entidades cotizadas en los recuadros a los apartados 30 y 31 anteriores

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartados 32-33)

Véase nota aclaratoria al apartado 33 de esta Norma.

- A39. La NIA-ES-SP 1200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP²⁵. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA-ES-SP 1260 R utiliza el término responsables del gobierno de la entidad para describir a la persona o personas, organización u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la entidad, y proporciona un análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.
- A40. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de los apartados 33–34 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.
- A41. La NIA-ES-SP 1210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en un documento de inicio de la auditoría (TDA) u otra forma adecuada de acuerdo escrito²⁶. La NIA-ES-SP 1210 proporciona cierta flexibilidad en el modo de hacerlo, al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA-ES-SP 1210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en el documento de inicio de la auditoría (TDA) u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 33(a) de esta NIA-ES-SP. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en el documento de inicio de la auditoría (TDA), se utilizará la redacción del apartado 33(a) de esta NIA-ES-SP. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 33, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad (*Referencia suprimida*)).

²⁵ NIA-ES-SP 1200, apartado 13(j).

²⁶ NIA-ES-SP 1210, apartado 6(b) (i)-(ii).

A42. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal y como se define en la NIA-ES-SP 1315²⁷, las descripciones contempladas en la NIA-ES-SP 1210 y en el apartado 33 no los mencionan específicamente.

A43. En el Anexo de esta NIA-ES-SP se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 33(b) cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA-ES-SP para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 34)

A44. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 34 de esta NIA-ES-SP para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 36- 39)

A45. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 36-39 de esta NIA-ES-SP se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA-ES-SP muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref: Apartado 37(a))

A46. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref: Apartado 37(c))

A47. En el Anexo de esta NIA-ES-SP se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 37(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA-ES-SP para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

²⁷NIA-ES-SP 1315 , *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartado 4(c).*

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA-ES-SP 1701 (Ref: Apartado 39(c))

A48. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 39(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA-ES-SP 1701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES-SP 1315; los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 40, 49(j))

A49. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 38–39 de esta NIA-ES-SP en un anexo del informe de auditoría (*Referencia suprimida*). No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA-ES-SP, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartados 40(b), 49(j))

A50. El apartado 40 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 38–39 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación, se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA-ES-SP siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

(Frase suprimida por adaptación al Sector Público)

A51. *Apartado suprimido.*

A52. *Apartado suprimido.*

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 42-44)

Véase nota aclaratoria a los apartados 42-44 de esta Norma.

- A53. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA-ES-SP. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.
- A54. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.
- A55. Los apartados 42–44 de esta NIA-ES-SP permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA-ES-SP únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA-ES-SP. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según las NIA-ES-SP. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 44 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA-ES-SP bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Las obligaciones del auditor en relación con la legalidad le abocan a establecer un alcance y una opinión sobre dicha materia:

Con el alcance previsto en la auditoría de cuentas (o en el plan de auditorías correspondiente) hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en (describir brevemente el concepto o materia objeto de revisión). Dicha comprobación se ha realizado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la comprobación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo (o en el plan de auditorías).

Opinión favorable

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad sin que sea destacable ningún incumplimiento relevante.

Opinión con salvedades

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad sin que sea destacable ningún incumplimiento relevante. Los incumplimientos son:

- (detallar los incumplimientos)

Opinión denegada

Debido a las limitaciones habidas en nuestra revisión, no nos ha sido posible alcanzar evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, se haya cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Las causas que han producido esta falta de evidencia son las siguientes:

- (detallar limitaciones)

Opinión desfavorable

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, se ha incumplido con aspectos relevantes en la aplicación de la legalidad, el detalle es el siguiente:

- (detallar incumplimientos)

Nota: en el caso de que la verificación sobre el cumplimiento de la legalidad devenida por su inclusión en el plan de auditorías, se indicará esta circunstancia y con la materia encargada se principiará la sección (Véase ejemplo 1 del anexo)

Nombre del responsable del trabajo (Ref: Apartado 45)

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

A56. La NICC1²⁸ requiere que el órgano de control establezca políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que los trabajos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Independientemente de estos requerimientos de la NICC1, indicar el nombre del responsable del trabajo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría de estados financieros con fines generales.

A57. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe de auditoría incluya el nombre del responsable del trabajo en el caso de auditorías distintas de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que en el informe de auditoría se incluya información adicional además del nombre del responsable del trabajo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio responsable del trabajo puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el auditor.

A58. En circunstancias poco frecuentes, el auditor puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del responsable del trabajo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo de trabajo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar

²⁸ NICC 1, *Control de calidad en los órganos de control que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, apartado 32*

información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del responsable del trabajo.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 46)

- A59. El auditor puede firmar en nombre del órgano de control, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o el órgano de control, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.
- A60. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 48)

- A61. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA-ES-SP 1560²⁹.
- A62. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A63. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.
- A64. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA-ES-SP es la primera fecha en la que las personas con

²⁹ NIA-ES-SP 1560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa contable y de carácter público en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los gestores de la entidad o el órgano de gestión que corresponda de acuerdo con el régimen jurídico de los auditados.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 49)

Véase nota aclaratoria al apartado 49 de esta Norma.

A65. *Apartado suprimido.*

A66. *Apartado suprimido.*

Información requerida por la NIA-ES-SP 1701 (Ref: Apartado 49(h))

A67. *Apartado suprimido*

A68. *Apartado suprimido.*

A69. *Apartado suprimido.*

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A70. *Apartado suprimido.*

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 50)

A71. *Apartado suprimido.*

A72. *Apartado suprimido.*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 52-53)

A73. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

A74. El apartado 52 de esta NIA-ES-SP explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.

- Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.

A75. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.

A76. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

A77. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como “no auditada”.

A78. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A79. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA-ES-SP 1720 R³⁰.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Carta de encargo	Documento de inicio (TDA)
Firma de auditoría	Órgano de control

³⁰ NIA-ES-SP 1720 R, *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) sobre cuentas anuales

Se han suprimido los ejemplos que figuraban en este anexo para adaptarlos a la normativa del Sector Público Español y la diferenciación entre entidad de interés público y no público.

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores públicos, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos documentos. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran en relación con asuntos tales como la competencia u organización del órgano de control. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión”, así como el resto de las secciones tal y como se ha indicado en la nota del apartado A14, debe respetarse en todo caso, salvo que alguno de ellos no sea aplicable a las circunstancias.
- Tal y como se indica en la nota de los apartados 42 a 44, se establece una estandarización de textos aplicables a esta sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” que se emplearán en los ejemplos.
- En la denominación del auditor se emplea la correspondiente a la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas legales que fijan su competencia. En el caso de que se tratase de otro órgano de control habrá de ser cambiada dicha denominación

EJEMPLOS SEGÚN LA NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS PARA EL SECTOR PÚBLICO VIGENTE EN ESPAÑA

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad sin presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad con presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.

Ejemplo 1:**Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad sin presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.**

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano competente de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión y en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no se ha detectado ninguna incorrección material en ellos.
- Aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx.
- Por así constar en la Resolución en la que se aprueba el Plan de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas para este ejercicio se ha efectuado una revisión de la legalidad correspondiente a los ingresos consistentes en tributos, y otras exacciones centrando nuestro trabajo en los siguientes parámetros:
 - Comprobación de la legalidad del proceso por el que se determinan los hechos imponibles, se fija la base imponible y se giran las cuotas correspondientes a la tasa xxx, regulado por los artículos xxx de la ley de aplicación.
 - Para realizar las citadas comprobaciones se emplearán aquellas pruebas previstas en las NIA-ES-SP que el auditor considere según las circunstancias partiendo de un análisis del riesgo evaluado por la propia entidad y revisado por el auditor. Sin perjuicio del criterio profesional y del correspondiente análisis de riesgos, para alcanzar la evidencia adecuada y suficiente se emplearán pruebas de carácter analítico y procedimental.

- De acuerdo con las indicaciones recibidas o establecidas en el Plan de auditorías citado anteriormente este tema será incluido en la Sección correspondiente “Informe sobre Requerimientos legales y Reglamentarios” haciendo mención a dicho trabajo.

Una vez efectuada la revisión legal no se ha detectado ningún incumplimiento que se haya podido considerar relevante a los efectos de inclusión en esta sección, por tanto, la aplicación de legalidad en este punto ha sido la correcta.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de la entidad ABC (*póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*):

Opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701, incluyendo, al menos:*

- los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*

iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales

Otra información: Informe de gestión o información sobre gestión e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia de su pertenencia al sector público.

Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 R

Responsabilidad del órgano de gestión (póngase la denominación según el régimen jurídico aplicable) en relación con las cuentas anuales¹

El órgano de gestión es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el órgano de gestión es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

(*) (Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión¹.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión¹, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con el órgano de gobierno (*denominación según el régimen jurídico aplicable*) en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

1.- Comprobación de la legalidad de la actividad recaudatoria en la tasa xxx. Trabajo realizado en el Plan de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas del ejercicio XXX Resolución xxx.

Con el alcance previsto en el plan de auditorías de referencia, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la determinación del hecho imponible, base imponible y cuota. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en el citado plan.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad sin que sea destacable ningún incumplimiento significativo.

2.- Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx

Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente.

¹ El término órgano de gestión, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada

Se añade la referencia, en el apartado “Responsabilidad del órgano de gestión”, de la obligación legal de hacerlo cuando se encuentre en alguno de los supuestos previstos en las leyes u otra reglamentación del Sector Público.

(*) De acuerdo con el apartado 40(b) de esta NIA-ES-SP el texto que figura entre paréntesis se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad con presupuesto limitativo formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales de una entidad formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano competente de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Y entre los estados financieros figura el estado de liquidación del presupuesto.
- Los términos del documento de inicio de la auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de gestión que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
- Aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx.
- Se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las partidas correspondientes al Capítulo VI del presupuesto de gastos. El importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

Al órgano de gestión de la entidad ABC (*póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*):

Opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de

liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701, incluyendo, al menos:

- i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*
- iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales.

Otra información: indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios, de gestión y coste de las actividades

[Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720 (Revisada)]

Responsabilidad del órgano de gestión (*póngase la denominación según el régimen jurídico aplicable*) en relación con las cuentas anuales¹

El órgano de gestión es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y del resultado económico-patrimonial de la entidad y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el órgano de gestión es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

(*) (Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión¹.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión¹, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad (denominación según el régimen jurídico aplicable) en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Comprobación de la legalidad en la ejecución presupuestaria

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx relativos a la ejecución presupuestaria. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son:

Atendiendo a lo establecido en la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa, se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las partidas de gastos correspondientes al Capítulo VI del presupuesto de gastos. El importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros.

2.- Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx

Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente

¹ El término órgano de gestión, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

Se añade la referencia, en el apartado responsabilidad del órgano de gestión, de la obligación legal de hacerlo cuando se encuentre en alguno de los supuestos previstos en las leyes u otra reglamentación del Sector Público.

(*) De acuerdo con el apartado 40(b) de esta NIA-ES-SP el texto que figura entre paréntesis se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

**NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA
ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1700
(REVISADA)
(NE 1700 R)**

Advertencia inicial: la lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1700 *Formación de la opinión y emisión de informe de auditoría sobre los estados financieros*, correspondiente, por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota 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.

Consideraciones generales

La legalidad es uno de los principios configuradores del control de la actividad de la gestión pública, tal y como se indica en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) y constituye uno de los objetivos de la contabilidad pública recogidos, entre otros, en el artículo 120 de dicho texto legal. Considerando que dicho principio se extrae de la legislación financiera, la entidad auditada ha de poner un especial celo en su cumplimiento y el auditor del Sector Público ha de prestar una específica atención sobre él, sin que ello suponga una modificación sustancial del alcance de la auditoría de cuentas.

En la comprobación de la legalidad, del trabajo de auditoría de cuentas, no cabe esperar la misma profundidad ni el mismo análisis que si se tratase de un encargo especializado y dirigido a la comprobación de la materia con carácter especial o específico (auditoría de cumplimiento). Sin embargo, por lo indicado en el párrafo anterior, tampoco resulta exactamente equiparable, por lo que a incumplimientos legales se refiere, al planteamiento que sería realizado en el ámbito de la auditoría de entidades sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas y efectuado por los auditores privados. Por tanto, sin perjuicio del criterio profesional del auditor, en las auditorías de entidades públicas, el alcance de las pruebas de cumplimiento sobre legalidad normalmente deberá tener mayor amplitud que el que se aplica con carácter general en las auditorías financieras del sector privado y consecuentemente habrá de considerarse su mayor efecto en el informe de auditoría.

Objetivos

Los objetivos del auditor son:

- a) Formación de una opinión sobre las cuentas anuales basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de la auditoría.
- b) Expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe.

El auditor se formará (con seguridad razonable, que es una seguridad alta, pero no absoluta) una opinión sobre si las cuentas anuales han sido preparadas sin incorrecciones materiales debidas al error o al fraude, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (imagen fiel).

Responsabilidades y requerimientos

De acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable (de imagen fiel), se evaluará lo siguiente con respecto a las cuentas anuales:

- a) Revelan correctamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas, las cuales han de ser congruentes y adecuadas.
- b) Las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables y se presentan todas las transacciones completas.
- c) La información presentada es relevante, fiable, comparable y comprensible.
- d) La terminología, presentación, estructura y contenidos globales son adecuados.

El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que las cuentas anuales han sido preparadas, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y, en caso contrario, emitirá una opinión modificada de acuerdo con la NIA-ES-SP 1705 revisada *Opinión modificada en el informe de auditoría emitida por un auditor público* (NIA-ES-SP 1705 R) si considera que no están libres de incorrección material o no puede alcanzar evidencia de eso.

Si las cuentas anuales, aun habiendo aplicado los requerimientos de un marco de imagen fiel, no muestran la imagen fiel, se determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R.

La estructura de un informe de auditoría **con opinión no modificada**, poniendo de manifiesto las relaciones de las NIA-ES-SP del grupo 1700 que participan en esta precisa estructura sería la siguiente:

- **Título:** En el informe se indicará con claridad que se trata de un informe de un auditor público.
- **Destinatario:** según se determina en la legislación vigente.
- **Sección opinión del auditor:** Identificación del órgano de control y de la unidad de dicho órgano que realiza la auditoría, así como las referencias legales donde consta su competencia. Identificación de la entidad auditada, el periodo, las cuentas anuales (el título de cada estado financiero, incluidos si son aplicables los estados presupuestarios), manifestará que las cuentas anuales han sido auditadas, remitirá a las notas explicativas de la memoria (la de principios contables) y emitirá una opinión. Tiene referencia al párrafo o sección *Fundamento de la opinión* si es opinión modificada, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1705 R. El texto será el siguiente:

La Intervención General de la Administración del Estado en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado

- **Sección fundamento de la opinión:** favorable (va inmediatamente después del párrafo o sección de opinión): precisará las normas de auditoría con que se ha realizado la auditoría, hará mención a que las responsabilidades del auditor se describen en otra sección del informe, incluirá una referencia a los requerimientos éticos y a una declaración en la que manifieste que no ha comprometido la independencia del auditor y se manifestará que se ha obtenido evidencia necesaria y suficiente. Si tuviera salvedades, se incluirían en esta sección de acuerdo con los requisitos que se precisan en la NIA-ES-SP 1705 R
- **Sección empresa en funcionamiento:** inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1570 Revisada *Empresa en funcionamiento* (NIA-ES-SP 1570 R).
- **Sección cuestiones clave:** inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1701 *Comunicación de las cuestiones claves en el informe de auditoría emitido por un auditor público* (NIA-ES-SP 1701). A estos efectos, por motivos de transparencia informativa, se considerará la comunicación de cuestiones clave en todas las entidades sometidas a auditoría del sector público, sin perjuicio de que dicha información pueda ponderarse en función del tamaño de la entidad, de la oportunidad, de la relevancia social o administrativa o de otros factores a juicio del auditor, del órgano de control o que la organización de la auditoría considere.
- **Secciones énfasis y otras cuestiones:** inclusión determinada por la NIA-ES 1706 Revisada *Párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones en el informe del auditor público* (NIA-ES-SP 1706 R) En el párrafo de otras cuestiones se hará constar la referencia a los auditores privados que colaboran con la IGAE en algunos de sus trabajos.
- **Sección otra información:** inclusión determinada por la NIA-ES 1720 Revisada *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.* (NIA-ES-SP 1720 R)
- **Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión):** en relación con las cuentas anuales formuladas, con el control interno para realizarlas y con la evaluación del principio de empresa en funcionamiento. Aunque resulta improbable para la gran mayoría de las entidades del sector público, en el caso que la auditada tuviera un órgano de supervisión (comisión de auditoría o similar) también se detallaría.

- **Sección responsabilidad del auditor:** la responsabilidad más importante es emitir una opinión con seguridad razonable y en este párrafo se desarrollan de forma explicativa, cuáles son los condicionantes y el contexto de una auditoría, la comunicación de riesgos. La NIA-ES-SP 1700 R prevé un anexo al informe desarrollando este asunto, sin excluir la posibilidad de que el desarrollo sea en el propio cuerpo del informe. Sin perjuicio de dejar abierta la opción del anexo, se entenderá como más conveniente incluir el desarrollo de la responsabilidad en el informe, tal y como se incluye en los modelos.

Si el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA-ES-SP de informar sobre las cuentas anuales, esas responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por título “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección (véase apartado siguiente).

- **Sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios:** En dicha sección del informe, establecida en los apartados 42 a 44 de esta NIA-ES-SP, se informará de los incumplimientos de la legalidad.(véase explicación detallada que se incluye como punto final de este apartado)
- **Firma del informe:** por quien corresponda de acuerdo con la normativa. El informe estará firmado mediante firma electrónica, salvo que excepcionalmente no sea factible por motivos operativos.
- **Fecha del informe de auditoría:** cuando se terminan sustancialmente las pruebas y procedimientos, que no será anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales o, en su caso, a la fecha en que estas se reformulen cuando excepcionalmente sea necesario.

Se entiende que otros datos identificativos, normalmente no serán necesarios dado que con la denominación del órgano de control resulta suficiente para su plena identificación.

Sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

La protección del principio de legalidad y transparencia recogidos en la legislación financiera pública a que se refiere el apartado *Consideraciones generales*, expresado al inicio de esta NE 1700 R conlleva a que los incumplimientos de la legalidad que no resulten irrelevantes y que no se puedan considerar como asuntos que afecten a la imagen fiel (en este supuesto habría que aplicar la NIA-ES-SP 1705 R), habrán de incluirse en la sección indicada en este apartado *Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios*. En la consideración de estos incumplimientos de la legalidad ha de tenerse en cuenta la NIA-ES-SP 1250 *Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* y en lo que corresponda, la NIA-ES-SP 1240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*. Además, hay que considerar, 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*.

Como ejemplo de lo indicado, en la consideración de la materialidad de la legalidad presupuestaria, tanto cualitativa como cuantitativa hay que tener presente la NIA-ES-SP 1320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y la ejecución de la auditoría* y la *Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de abril de 2007*, la cual en su apartado 4.6 determina lo siguiente: *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 definidos de acuerdo con esta Norma, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas como párrafo independiente de la Sección de Opinión en el supuesto de que:*

- *El efecto de la cuantía del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos sea superior al 5% de las obligaciones reconocidas al nivel de vinculación jurídica definida en los artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria.*
- *El efecto del importe del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos de la entidad sea superior al 5% de los derechos reconocidos brutos.*

Asimismo, se incluirán en un párrafo independiente de la opinión aquellos incumplimientos de normas presupuestarias no cuantificables que el auditor estime relevantes”.

Además de lo indicado para la materia presupuestaria, en otros incumplimientos de la legalidad, también puede haber materialidad cualitativa, salvo que sean claramente insignificantes tal y como se expone en la NIA-ES-SP 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* y de acuerdo con lo expuesto en la NIA-ES-SP 1320 citada.

Sobre la materia que puede ser objeto de inclusión en este párrafo es aconsejable tener presente lo indicado en el apartado 2.7 de la Norma Técnica del Informe sobre recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA), en particular:

- 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.

El contenido de la sección puede tener alguna de las fuentes siguientes:

- a) Encargos específicos sobre materias relacionadas con el cumplimiento de la legalidad y la mejora del control interno de las entidades auditadas que se incluyan en resoluciones que aprueban los planes de auditoría regulados por el artículo 165 de la LGP. En la resolución se precisarán las correspondientes referencias técnicas de las pruebas que han de ser realizadas: fuente de obtención (documentos o estados sobre los que se han de realizar los procedimientos), alcance y naturaleza de las revisiones, base de selección de las partidas, datos u operaciones, norma o normas cuyo cumplimiento se revisa o área cuyo control interno se examina, así como párrafos de contenido estándar que han de ser incluidos en esta sección del informe como resultado del trabajo realizado sobre la legalidad y el control interno.
- b) Por motivos de urgencia u oportunidad, la Oficina Nacional de Auditoría puede plantear encargos concretos sobre verificación de la legalidad o del control interno en determinadas áreas o en asuntos puntuales de una norma legal o de un conjunto de ellas que tengan relación.
- c) Asuntos obtenidos en el desarrollo de la auditoría de cuentas que sin afectar a la imagen fiel sean expuestos *motu proprio* por el auditor de acuerdo con su criterio profesional y atendiendo, como se indicaba a criterios de materialidad cuantitativa o cualitativa.

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

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

- En el caso de que la materia legal (o los aspectos de mejora del control interno) analizada y expuesta en el informe sea muy dispar, se podrán establecer subapartados indicando a modo de título, por ejemplo “Cumplimiento de la legalidad presupuestaria”, “Cumplimiento de la legalidad contractual”, etc.
- Cuando un trabajo de verificación del cumplimiento de la legalidad (u orientado a la mejora de la gestión) sea encargado al auditor por los planes de auditoría y por tanto se plantee expresa y previamente a la realización de la auditoría, habrá que hacer constar la referencia a la resolución que aprueba el plan.

La referencia dada al cumplimiento de las normas legales o a la mejora de la gestión contenidas en esta sección, generalmente y con las excepciones que puedan darse, 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 genuinamente 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 definitiva, no se trata de una auditoría de cumplimiento de la legalidad, por lo que no se pretende emitir una opinión conjunta sobre la legalidad ni sobre la eficacia de la gestión, objetivos que, con mayor o menor amplitud o alcance, son propios de otro tipo de auditoría pública.

En el supuesto de una auditoría de cumplimiento de la legalidad, el alcance, formato y contenido del informe se elaborará de acuerdo con lo previsto en las normas que regulen la auditoría de cumplimiento, en su caso, a los criterios establecidos en el control financiero permanente o las prescripciones emitidas por la ONA al efecto, según proceda.

En el Anexo a esta NIA-ES-SP se incluye como ejemplo 1 el tratamiento de esta materia con diferentes variaciones.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1700 R

1.- Referencia al apartado 8 en el que se expone la correspondencia existente entre los documentos contables planteados y los contenidos en el artículo 128 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y desarrollados en Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007 y en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En el ámbito de las Entidades Locales, será de aplicación la Regla 44, 45 y 46 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y la Regla 45, 46 y 47 de la Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local.

2.- Referencia al apartado 14, 25, 35, 38 y A19 para acotar al marco de “imagen fiel” el objetivo de aplicar los principios contables tal y como se prevé en los artículos 119 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007 y la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En su aplicación a las Entidades Locales cabe citar el artículo 29.3.A) del RD 424//2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, así como la Orden HAP/1781/2013 y la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por las que se aprueban las Instrucciones de contabilidad.

3.- Referencia a los apartados 21, 22 y A15 para matizar la emisión de informe de auditoría a tenor de lo previsto en el artículo 166 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en las disposiciones decimonovena y vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública. Por lo que se refiere a los destinatarios del informe hay que tener presente el artículo 166 del citado texto legal y los puntos 11, 12 y 13 de la disposición vigésima de la referida Resolución de 30 de julio de 2015. En relación a las Entidades Locales, la regulación se contempla en los artículos 35 y 36 del RD 424/2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

4.- En el apartado 24 se da referencia a la competencia legal para realizar la auditoría de cuentas, tal y como establece el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. A nivel específico para las Entidades Locales, está contemplada en el artículo 29.3.A) del RD 424/2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

5.- Referencia al apartado 24 y A37 que indica que la competencia para realizar la auditoría tiene origen regulatorio, de acuerdo con los artículos 140.2 y 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

6.- Referencia a los apartados 27 y A23 para tener en consideración que la opinión del auditor está referida a unos principios contables conducentes a la imagen fiel, lo cual está inserto en la propia definición de auditoría a que se refiere el artículo 167 de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

7.- Referencia a los apartados 28 a) y A28 sobre la denominación de las Normas internaciones de auditoría aplicadas al Sector Público español es preciso tener en consideración la forma de denominar dicho proceso previsto en la Resolución de 18 de febrero de 2014 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se establecen los objetivos y líneas básicas del proceso de adaptación de las Normas de auditoría del Sector Público a las Normas internaciones de auditoría aplicadas en España. Con estos componentes, la denominación a nivel de informe será “Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España”.

8.- Referencia a los apartados 28 c) y A34 en tal sentido hay que tener presente por lo que a normas éticas se refieren, además de las que afectan a la condición de funcionario, aquellas aplicables al control de la actividad y en particular la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, 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.

9.- Referencia a los apartados 30 31, 39 c y A38 , para aclarar que en el artículo 128 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y desarrollados en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, así como en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, se hace referencia a los estados financieros que componen tanto las cuentas anuales como las consolidadas y al hecho de que el concepto de entidad cotizada en el contexto público y referido a los riesgos (comunicación de cuestiones clave), por motivos de legalidad y transparencia, ha de entenderse realizado a todas las entidades auditadas, sin perjuicio de realizar ponderaciones en función del tamaño, oportunidad temática de la actividad realizada, relevancia social o administrativa u otros factores que a juicio del auditor, el órgano de control o la organización de la auditoría se establezcan. Esta idea también se incluye en el apartado A38 de la NIA original correspondiente al apartado *Consideraciones específicas para entidades del sector público*.

Entre otras, en la NIA-ES-SP 1220, referida al control de calidad, se ha acuñado como homologable al de entidad cotizada, el concepto de “entidad de relevancia especial”, que no se considera aplicable desde este punto, sino referida al refuerzo del control de calidad.

10.- Referencia al apartado 31 R, para indicar que en los artículos 128, 167.2 y 167.4 de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, se establece la necesidad de revisar en el contexto de una auditoría de cuentas, el informe a que se refiere el artículo 129.3 del mismo texto legal y el informe de gestión respectivamente, aunque se le da tratamiento en la NIA-ES-SP 1720 R *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

11.- Referencia a los apartados 33, 34 y A44, porque de acuerdo con el artículo 127 de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria se han de formular las cuentas anuales, mientras que con carácter general la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y las normas reguladoras o creadoras de la organización auditada correspondientes de forma más concreta definen a quién corresponde esta obligación, este órgano comúnmente podría denominarse de forma genérica “órgano de gestión”, sin perjuicio de indicar el cargo concreto de quien formula las cuentas (Presidente, Consejo de Administración, Consejo Rector, etc.) en concordancia con su régimen jurídico.

12. Referencias a los apartados 35 y 38, para indicar que la “presentación fiel” de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la “expresión de la imagen fiel” tal y como se dispone en los artículos 119 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de

noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

En su aplicación a las Entidades Locales cabe citar el artículo 29.3.A) 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, así como la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre.

13.- Referencia a los apartados 42 a 44 y A52 a la sección del informe sobre requerimientos legales y reglamentarios que se desarrolla en el apartado anterior de esta NIA-ES-SP, se hacen constar las líneas generales del contenido referentes al cumplimiento de la legalidad y al objetivo de mejora en la gestión, recogidos en la legislación pública antes referida en otros puntos de este apartado y en el apartado anterior.

14.- Referencia al apartado 45 y 46 para señalar que la forma de emisión y la titularidad del informe de auditoría será según lo establecido en la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

15.- Referencia al apartado 47, considerando que la legislación referida a la competencia contenida en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria para realizar el trabajo identifica y sitúa plenamente al órgano de control, no resulta precisa incluir dirección alguna.

16. Referencia al apartado A14 donde se indica que los ejemplos han sido adaptados al Sector Público Español. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable al Sector Público en España según el tipo entidad auditada.

17.- Referencia al apartado A22 para poner de manifiesto la existencia de estados presupuestarios y principios presupuestarios de acuerdo con el artículo 128 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

18. Referencia al apartado A55, en relación la necesidad por parte del auditor público de establecer un alcance y una opinión sobre el cumplimiento de la legalidad dentro del marco de la auditoría de cuentas. Así, cabe citar a los artículos 164.2 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

19. Referencia al apartado A64, donde se indica que se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los gestores de la entidad o el órgano de gestión que corresponda de acuerdo con el régimen jurídico de los auditados. Al ciclo de información financiera se refieren los artículos 127 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en relación a la formulación de las cuentas, el artículo 136 del mismo texto legal que aborda la publicación de dichos documentos y el 139 atinente al proceso de rendición de cuentas, entre otros.

En su aplicación a las Entidades Locales, el Pleno de la Corporación ostenta la atribución de aprobar las cuentas anuales antes del 1 de octubre del año siguiente al que se refieran, conforme al artículo 212 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y concordante regla 8 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, correspondiendo su rendición, antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan, al Presidente de la Entidad Local. Las de los organismos autónomos y sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a aquélla, rendidas y propuestas inicialmente por los órganos competentes de estos, serán remitidas a la entidad local en el mismo plazo.