

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 230

DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

(NIA-ES 230 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1230, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

Table with 2 columns: Content description and Apartado. Includes sections like Introducción, Objetivo, Definiciones, Requerimientos, and Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES-SP) 1230, “Documentación de auditoría”, 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 referencias en esta norma a la NICC deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores públicos según su regulación específica. Sin embargo, se consideran suspendidas a tenor de lo establecido en la regulación de la Intervención General del Estado.

“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 abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). 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 preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el anexo se enumeran otras NIA-ES-SP que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA-ES-SP no limitan la aplicación de la presente NIA-ES-SP. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación.

Cuando la legislación correspondiente considere o califique determinados documentos derivados de la auditoría o control como documentos públicos, deberán cumplirse, sin perjuicio de lo indicado en esta norma, las prescripciones y los criterios de documentación recogidos en dicha legislación.

En general, los auditores del Sector Público o auditores públicos mantienen colaboraciones dentro del ámbito público con auditores privados, bien por trabajos realizados en el Sector Público, bien por confluencia en organizaciones que están sometidas en parte a auditoría privada, en parte a auditoría pública o a ambas. Esto último tiene especial aplicación en la auditoría de grupos consolidados en los que la matriz es una entidad de derecho público.

El auditor público puede tener competencialmente la obligación de realizar otros trabajos de control sobre la misma entidad o el mismo proceso o programa distintos del de auditoría de cuentas. La evidencia obtenida en la ejecución de estos trabajos podrá ser utilizada en la auditoría de cuentas cuando reúna las características de adecuación y suficiencia establecidas en las NIA-ES-SP, la cual se documentará de acuerdo con esta NIA-ES-SP 1230.

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

2. La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA-ES-SP y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA-ES-SP aplicables proporciona:
 - (a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor¹; y
 - (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA-ES-SP y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:
 - Facilitar al equipo de trabajo la planificación y ejecución de la auditoría.
 - Facilitar a los miembros del equipo de trabajo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA-ES-SP 1220².
 - Permitir al equipo de trabajo rendir cuentas de su trabajo.
 - Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.

¹ NIA-ES-SP 1 200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”, apartado 11.

² NIA-ES-SP 1220, “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”, apartados 15-17

- Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la NICC ³ o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes⁴.
- Realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Fecha de entrada en vigor

4. Apartado suprimido

Esta norma queda suspendida temporalmente a tenor de lo establecido en la regulación de la Intervención General del Estado.

Objetivo

5. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:
- (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y
 - (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA-ES-SP y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Definiciones

6. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Documentación de auditoría: registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").
 - (b) Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un trabajo específico.
 - (c) Auditor experimentado: una persona (tanto interna como externa al órgano de control público) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:
 - (i) los procesos de auditoría;
 - (ii) las NIA-ES-SP y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (iii) el entorno en el que la entidad opera; y
 - (iv) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

7. El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref.: Apartado A1)

³ NICC 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados", apartados 32 -33, 35-38, y 48.

⁴ NIA-ES-SP 1220, apartado 2.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref.: Apartados A2-A5, A16-A17)
 - (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA-ES-SP y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref.: Apartado A6-A7)
 - (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref.: Apartados A8-A11)
9. Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:
 - (a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref.: Apartado A12)
 - (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y
 - (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref.: Apartado A13)
10. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref.: Apartado A14)
11. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref.: Apartado A15)

Inaplicación de un requerimiento

12. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA-ES-SP, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref.: Apartados A18-A19)

En relación con este apartado, no se considerará que un procedimiento ha sido inaplicado, cuando se haya traspasado evidencia generada por un procedimiento de similar naturaleza y efectos, obtenido en la ejecución de otros trabajos competencialmente atribuidos a un mismo órgano de control o a otro órgano de la misma estructura organizativa de control, con tal de que dicha evidencia y documentación reúnan los requisitos establecidos en las NIA-ES-SP.

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor

documentará: (Ref.: Apartado A20)

- (a) las circunstancias observadas;
- (b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y
- (c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Compilación del archivo final de auditoría

14. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A21-A22)
15. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref.: Apartado A23)
16. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref.: Apartado A24)
 - (a) los motivos específicos para hacerlas; y
 - (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref.: Apartado 7)

- A1. La preparación oportuna de la documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref.: Apartado 8)

- A2. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como:
 - La dimensión y la complejidad de la entidad.
 - La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
 - Los riesgos identificados de incorrección material.
 - La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
 - La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.

- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

- A4. No es necesario que el auditor incluya en la documentación de auditoría borradores reemplazados de papeles de trabajo o de estados financieros, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo, y duplicados de documentos.
- A5. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por éste, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación del cumplimiento de las NIA-ES-SP (Ref.: Apartado 8(a))

- A6. En principio, el cumplimiento de los requerimientos de la presente NIA-ES-SP supondrá que la documentación de auditoría sea suficiente y adecuada en función de las circunstancias. Otras NIA-ES-SP contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta NIA-ES-SP en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA-ES-SP. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA-ES-SP no limitan la aplicación de la presente NIA-ES-SP. Por otra parte, la ausencia de un requerimiento de documentación en una determinada NIA-ES-SP no significa que no haya que preparar documentación como consecuencia del cumplimiento de dicha NIA-ES-SP.
- A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA-ES-SP. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:
- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
 - La existencia en el archivo de auditoría de un documento de inicio de la auditoría firmado demuestra que el auditor ha comunicado las condiciones del trabajo de la auditoría a la dirección

o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad.

- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA-ES-SP.
- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
 - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA-ES-SP. Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.
 - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el responsable del trabajo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del responsable del trabajo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA-ES-SP 1315⁵.

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref.: Apartado 8(c))

- A8. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar:
- Las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos (como se definen en la NIA-ES-SP 1315)⁶.
 - Los resultados de los procedimientos de auditoría que indiquen: (a) que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, o (b) la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.
 - Las circunstancias que ocasionen al auditor dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios.
 - Los hallazgos que pudieran dar lugar a una opinión de auditoría modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.
- A9. Un factor importante para la determinación de la estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría sobre cuestiones significativas es el grado en que se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados. La documentación de los juicios profesionales, cuando sean significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y para reforzar la calidad del juicio. Dichas cuestiones son de especial interés para los responsables de la revisión de la documentación de auditoría, incluidos aquellos que, al realizar auditorías posteriores, revisen cuestiones significativas para auditorías futuras (por ejemplo, cuando realicen una revisión retrospectiva de las estimaciones contables).
- A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:
- Las bases para las conclusiones del auditor, cuando un requerimiento establezca que el auditor “considerará” determinada información o factores, y dicha consideración sea significativa en el

⁵ NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, apartado 10

⁶ NIA-ES-SP 1315, apartado 4(e).

contexto del trabajo concreto.

- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.

A11. El auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (a veces conocido como memorando final) que describa las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias a otra documentación relevante de soporte de la auditoría que proporcione dicha información. Dicho resumen puede facilitar revisiones e inspecciones eficaces y eficientes de la documentación de auditoría, en especial en el caso de auditorías grandes y complejas. Además, la preparación de dicho resumen puede facilitar la consideración por el auditor de las cuestiones significativas. También puede ayudar al auditor a considerar si, a la vista de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas, existe algún objetivo individual de las NIA-ES-SP que sea pertinente y que no pueda alcanzar, lo que le impediría cumplir los objetivos globales del auditor.

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado, así como del revisor (Ref.: Apartado 9)

A12. Dejar constancia de las características identificativas sirve para distintos propósitos. Por ejemplo, permite al equipo de trabajo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias. Las características identificativas varían según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas. Por ejemplo:

- Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.
- Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe especificado en una población dada, el auditor puede dejar constancia del alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos que superen un determinado importe en el libro diario).
- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo (por ejemplo, una muestra sistemática de albaranes de salida seleccionada del registro general de salidas que cubra el periodo de 1 de abril a 30 de septiembre, comenzando por el albarán número 12345 y seleccionando uno de cada 125 albaranes).
- Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones y de los nombres y puestos ocupados por dicho personal.
- Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.

A13. La NIA-ES-SP 1220 requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante la revisión de la documentación de auditoría⁷. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya

⁷ NIA-ES-SP 1220 apartado 17

evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo, y la fecha de la revisión.

Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (Ref.: Apartado 10)

- A14. La documentación no se limita a los registros preparados por el auditor sino que puede incluir otros registros adecuados tales como actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y aprobadas por el auditor. Otras personas con las cuales el auditor puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad, y terceros, tales como personas que proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

Documentación sobre el modo en que se han tratado las incongruencias (Ref.: Apartado 11)

- A15. El requerimiento de documentar el modo en que el auditor ha tratado las incongruencias en la información no implica que el auditor deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref. Apartado 8)

- A16. La documentación de auditoría para una auditoría de una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la de una auditoría de una entidad de gran dimensión. Asimismo, en el caso de una auditoría en la que el responsable del trabajo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo de trabajo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el responsable del trabajo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.
- A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA-ES-SP 1320⁸, los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

Inaplicación de un requerimiento (Ref.: Apartado 12)

- A18. Los requerimientos de las NIA-ES-SP están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA-ES-SP y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Por consiguiente, salvo en circunstancias excepcionales, las NIA-ES-SP exigen el cumplimiento de cada requerimiento que sea aplicable en función de las circunstancias de la auditoría.
- A19. El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable⁹ únicamente en los casos en los que:
- (a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA-ES-SP 1610¹⁰); o
 - (b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de obtener

⁸ NIA-ES-SP 1320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría".

⁹ NIA-ES-SP 1200, apartado 22

¹⁰ NIA-ES-SP 1610, "Utilización del trabajo de los auditores internos."

evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría¹¹. Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA-ES-SP 1220¹², asumiendo el responsable del trabajo la responsabilidad final de dichos cambios.

Compilación del archivo final de auditoría (Ref.: Apartado 14-16)

A21. La NICC (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los órganos de control públicos establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría¹³. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría¹⁴.

A22. La finalización de la compilación del archivo final de auditoría después de la fecha del informe de auditoría es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, pueden hacerse cambios en la documentación de auditoría durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.

La documentación de la evidencia de auditoría que el auditor haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo de trabajo antes de la fecha del informe de auditoría.

A23. La NICC (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los órganos de control públicos establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los trabajos¹⁵. El plazo de conservación para trabajos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o de la fecha del informe de auditoría del grupo, si ésta es posterior¹⁶.

Dicho plazo se respetará salvo que una norma del Sector Público prevea uno superior al indicado.

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante las inspecciones de seguimiento realizadas por personal interno o terceros.

¹¹ NIA-ES-SP 1560, "Hechos posteriores al cierre", apartado 14

¹² NIA-ES-SP 1220, apartado 16

¹³ NICC 1, apartado 45

¹⁴ NICC 1, apartado A54

¹⁵ NICC 1, apartado 47

¹⁶ NICC 1, apartado A61

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Firma de auditoría	Órgano de control
Carta de encargo de auditoría	Documento de inicio de la auditoría
Acuerdo de los términos de auditoría	Términos del documento de inicio de la auditoría

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA-ES-SP

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA-ES-SP en vigor, y que contienen requerimientos específicos de documentación. La lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas correspondientes de las NIA-ES-SP.

- NIA-ES-SP 1210 “Términos del documento de inicio de la auditoría”, apartados 10-12.
- NIA-ES-SP 1220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”, apartados 24 y 25.
- NIA-ES-SP 1240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartados 44-47.
- NIA-ES-SP 1250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, apartado 29.
- NIA-ES-SP 1260 R, “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, apartado 23.
- NIA-ES-SP 1300, “Planificación de la auditoría de estados financieros”, apartado 12.
- NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, apartado 32.
- NIA-ES-SP 1320, “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”, apartado 14.
- *NIA-ES-SP 1330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”, apartados 28-30.*
- NIA-ES-SP 1450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartado 15.
- NIA-ES-SP 1540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar”, apartado 23.
- NIA-ES-SP 1550, “Partes vinculadas”, apartado 28.
- NIA-ES-SP 1600, “Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, apartado 50.
- NIA-ES-SP 1610, “Utilización del trabajo de los auditores internos”, apartado 13.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1230 (NE 1230)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no pretende sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1230 correspondiente por parte del auditor público.

Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos. Presenta los criterios generales sobre documentación del trabajo del auditor, sin perjuicio de las formas de documentación contenidas en otras NIA-ES-SP (se hace referencia en el final de la NIA-ES-SP a catorce NIA-ES-SP que se corresponden con todas las fases de la auditoría).

Objetivo

El objetivo de esta NIA-ES-SP es orientar al auditor público en los principios y criterios generales de la documentación de su trabajo, sin perjuicio de las especificaciones concretas que puedan existir o puedan ser requeridos en la legislación vigente y en particular sin que se menoscabe su metodología de configuración de los papeles de trabajo.

Definiciones

Aporta definiciones ya tradicionales en la auditoría de cuentas, tales como: concepto de documentación (forma de dejar evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría), que se entiende por archivo de auditoría (compendio de los papeles físicos o en soporte informático que se forma en la realización de la auditoría).

Requerimientos

- 1.- Resulta necesario documentar en los papeles de trabajo todos los procedimientos que para obtener evidencia haya aplicado el auditor en todas las fases de la auditoría: trámites anteriores a la realización de la auditoría, planificación, evaluación del riesgo, ejecución del trabajo y realización del informe.
- 2.- Los papeles de trabajo deberán tener una estructura y un contenido que pueda ser seguido por otro auditor experimentado, aunque no haya intervenido en la auditoría. Para formar esta estructura es válida la aplicación *Teammate* de la Intervención General de la Administración del Estado. En tal sentido se incluirán programas de trabajo, hojas de análisis, memorandos relativos a cuestiones determinadas, resúmenes de cuestiones significativas, cartas de confirmación y de manifestaciones, listados de comprobaciones, comunicaciones escritas (incluidos correos electrónicos), resúmenes o copias de documentos o registros de la entidad auditada (la documentación de la entidad auditada no constituye en sí misma evidencia), informes provisionales, etc. Las explicaciones del auditor público recogidas por escrito no constituyen evidencias en sí mismas, pero sirven para aclarar o completar cuestiones. También es posible que los criterios de documentación y organización de la evidencia estén contenidos o concretados en instrucciones, guías, manuales, notas técnicas de la ONA o cualesquiera otros documentos de similar contenido técnico emitidos por los órganos competentes para ello.
- 3.- Deberá quedar constancia en los papeles de trabajo de que se han cumplido las NIA-ES-SP, de cuestiones significativas y juicios profesionales aplicados, identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que haya realizado pruebas, de la persona que ha realizado la prueba y de quien se la ha revisado, de discusiones con el auditado sobre cuestiones relevantes y de otras cuestiones que considere necesarias para soportar la evidencia de auditoría y la emisión de su informe. Especial relevancia tiene la evidencia que ha de ser dejada en los papeles de trabajo cuando no sea posible aplicar un requerimiento contenido en las NIA-ES-SP.
- 4.- Formación de los archivos de auditoría, incluyendo toda la evidencia obtenida, siendo el periodo de cierre de los papeles habitualmente 60 días y el plazo de conservación de los papeles de trabajo, cinco años, sin perjuicio de la existencia de regulación que prevea otra cosa, fundamentalmente por lo que se refiere al plazo de conservación de los papeles y a las interrupciones que pueda sufrir este plazo como consecuencia de su aportación

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

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1230

Para facilitar el seguimiento de las especificidades aplicables al Sector Público, y sin perjuicio de los cambios de denominación de NIA-ES a NIA-ES-SP, bien por referencia o por contenido, aparecen las siguientes referencias al Sector Público en esta NIA-ES-SP:

1.- Referencias al inicio y en el apartado 4. Se ha de indicar que las alusiones en esta norma a la NICC deben entenderse hechas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores públicos según su regulación específica. Sin embargo, se consideran suspendidas a tenor de lo indicado en el apartado séptimo de 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 Internacionales de Auditoría que a tales efectos precisa: El proceso de adaptación e integración de las NIAS-ES contemplará el análisis y, en su caso, el desarrollo de la normativa complementaria, incluidas las normas sobre control de calidad, que pueda contribuir a lograr un cuerpo normativo completo y adaptado a la realidad del Sector Público.

2.- En el apartado 1, se hace referencia a la forma de documentar actuaciones que sea impuesta por la legislación vigente, así como a la forma de documentar relaciones con otros auditores públicos y con los auditores privados.

Para el Sector Público Estatal se recogen supuestos de documentación específica en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en concreto en su Título VI, Capítulo IV “De la auditoría pública”.

En el ámbito del Sector Público Estatal la colaboración entre sus auditores y los auditores privados está prevista en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en concreto en la Disposición adicional segunda “Colaboración en la realización del Plan Anual de Auditorías”.

Para documentar las relaciones entre el auditor público y el auditor privado en este contexto y en otros contextos de confluencia de ambos profesionales, habrá que tener en cuenta los criterios contenidos en 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 y en la Norma Técnica de la IGAE sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas de 11 de abril de 2007 o normas similares que las sustituyan. Así como cualesquiera otras normas que en el contexto de una auditoría financiera impongan a los auditores públicos tareas de documentación de su trabajo o de sus relaciones con los auditados, con terceros o con otros auditores.

En referencia a las Entidades Locales, la documentación a incluir deberá respetar lo previsto para el Sector Público Estatal, conforme al artículo 33 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, que establece que las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen, en particular, en la elaboración, contenido y presentación de los informes.

3.- En el apartado 4 se indica que esta Norma se considera suspendida. Esto es a tenor de lo indicado en el apartado séptimo de 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 Internacionales de Auditoría que a tales efectos precisa: *El proceso de adaptación e integración de las NIAS-ES contemplará el análisis y, en su caso, el desarrollo de la normativa complementaria, incluidas las normas sobre control de calidad, que pueda contribuir a lograr un cuerpo normativo completo y adaptado a la realidad del Sector Público*

4.- En el apartado 12 se exceptiona la consideración como procedimiento inaplicable a aquellos que pueden ser importados de otros trabajos que correspondan competencialmente a un órgano de control, de acuerdo con las características y la forma que se determinan en el apartado 1.

5.- En el apartado A1, se hace referencia a la preparación oportuna de la documentación de auditoría. Por lo que al Sector Público Estatal se refiere, en la preparación de los papeles de trabajo habrá que tener en cuenta los criterios y organización establecidos en la aplicación del programa *Teammate*.

6.- En el apartado A23 se hace una matización al plazo de conservación de la documentación de los trabajos, estableciendo que se respetará lo establecido por esta NIA-ES-SP, salvo que la normativa del Sector Público determine un plazo superior. En este sentido conviene tener en consideración lo dispuesto en el artículo 30.1 del Código de Comercio, así como a las reglas 8 y 18 de la Orden EHA/2015/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.