

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

(NIA-ES 520 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1520, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	1
Fecha de entrada en vigor.....	2
Objetivos	3
Definición	4
Requerimientos	
Procedimientos analíticos sustantivos.....	5
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.....	6
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos.....	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de procedimientos analíticos.....	A1-A3
Procedimientos analíticos sustantivos.....	A4-A16
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global.....	A17-A19
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos.....	A20-A21

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español NIA-ES-SP 1520, “Procedimientos analíticos”, 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 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 del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA-ES-SP 1315¹ trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA-ES-SP 1330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos².

Fecha de entrada en vigor

2. *Apartado suprimido.*

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
 - (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NIA-ES-SP, el término “procedimientos analíticos” significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref.: Apartados A1-A3)

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA-ES-SP 1330³, el auditor: (Ref.: Apartados A4-A5)
 - (a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref.:

¹ NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”, apartado 6(b).

² NIA-ES-SP 1330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”, apartado 6 y 18.

³ NIA-ES-SP 1330, apartado 18.

Apartados A6-A11)

- (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref.: Apartados A12-A14)
- (c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref.: Apartado A15)
- (d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref.: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

- 6. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref.: Apartados A17-A19)

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

- 7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA-ES-SP revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:
 - (a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y
 - (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref.: Apartados A20-A21)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 4)

- A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:
 - La información comparable de periodos anteriores.
 - Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
 - La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:
 - Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la

- entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref.: Apartado 5)

- A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.
- A5. El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones (Ref.: Apartado 5(a))

- A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que estas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.
- A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio correspondientes a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.
- A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.

- A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.
- A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas en relación con entidades del Sector Público

A11.

Las relaciones entre las partidas individuales de las cuentas que, habitualmente, se tienen en cuenta en la auditoría de entidades con ánimo de lucro pueden no ser siempre relevantes en la auditoría de entidades estatales o de otras entidades del Sector Público sin ánimo de lucro. Por ejemplo, en muchas de estas últimas entidades, puede haber poca relación directa entre los ingresos y los gastos. Además, las entidades del Sector Público puede que tengan datos sectoriales que resulten de interés a efectos de realizar procedimientos analíticos, tales como presupuestos de gastos e ingresos.

La fiabilidad de los datos (Ref.: Apartado 5(b))

- A12. La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:
- la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad;⁴
 - la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;
 - la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y
 - los controles sobre la preparación de la información, diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.
- A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con

⁴ NIA-ES-SP 1500, "Evidencia de auditoría", apartado A31.

otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA-ES-SP 1500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos⁵.

- A14. Las cuestiones examinadas en los apartados A12(a)-A 12 (d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La NIA-ES-SP 1330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia⁶.

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa (Ref.: Apartado 5(c))

- A15. Las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad en su conjunto.
- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A 13 anteriores.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable (Ref.: Apartado 5(d))

- A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa⁷ y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA-ES-SP 1330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada⁸. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el

⁵ NIA-ES-SP 1500, apartado 10.

⁶ NIA-ES-SP 1330, apartados 22 y 23.

⁷ NIA-ES-SP 1320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”, apartado A13.

⁸ NIA-ES-SP 1330, apartado 7(b).

nivel deseado de evidencia convincente⁹.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global (Ref.: Apartado 6)

- A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.
- A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA-ES-SP 1315 requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados¹⁰.
- A19. Los procedimientos analíticos que se apliquen de conformidad con el apartado 6 pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de valoración del riesgo.

Examen de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 7)

- A20. La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la dirección se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.
- A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la dirección no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la dirección, no se considere adecuada.

⁹ NIA-ES-SP 1330, apartado A19.

¹⁰ NIA-ES-SP 1315, apartado 31.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1520 (NE 1520)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 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.

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Consideraciones generales, objetivo, responsabilidades y requerimientos

Un procedimiento analítico implica la realización de cuadros, comparaciones o búsqueda de relaciones lógicas entre magnitudes y la explicación de las variaciones o diferencias, si éstas se producen.

La simple comparación de saldos entre periodos o establecimiento de ratios constituye un procedimiento analítico. En relación con estos procedimientos hay que tener presente que no aportan igual grado de evidencia unos que otros, y simplemente pueden realizarse para valorar el riesgo inicial en una auditoría o su conclusión final (sólo sirve para ver hacia dónde pueden ir las pruebas o para ver si hay alguna inconsistencia en las pruebas aplicadas) o como prueba que aporta evidencia sustantiva. Estos procedimientos se tratan en la NIA-ES-SP 1315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, y en la NIA-ES-SP 1330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* (tipos de pruebas).

En esta NIA-ES-SP se abordan con mayor profundidad las características de los procedimientos analíticos que son más sustantivos y que, por tanto, aportan mayor evidencia. Estos procedimientos analíticos sustantivos se desarrollan en la ejecución de la auditoría y en fechas cercanas a su finalización con el fin de alcanzar una conclusión global.

Los procedimientos analíticos sustantivos pueden realizarse por sí solos o en combinación con pruebas de detalle. Por ejemplo, un procedimiento analítico sustantivo puede plantearse para revisar los gastos de personal, haciendo comparaciones del coste total o del coste medio por empleado, obteniendo explicación de las variaciones entre periodos, si existen. Generalmente, un procedimiento cuanto más global, menor es la evidencia que aporta, y cuanto más concreto resulta, más específicas son sus hipótesis previas y más contrastadas son las fuentes de los datos, mayor es la evidencia obtenida. Por ejemplo, si se trata de cuadrar bases de IVA, no aportará la misma evidencia realizar una comparación global de magnitudes de ingresos para el IVA repercutido y de gastos para el IVA soportado, que hacer una discriminación por partidas más detalladas para comprobar por tipos de gastos con el fin de obtener bases homogéneas para la aplicación de tipos de IVA.

En función del riesgo, un procedimiento analítico puede realizarse junto con una prueba de detalle; por ejemplo, si se quiere comprobar la realización de unas cuentas a cobrar, se puede plantear un procedimiento analítico que determine el periodo medio de cobro comparado con el ejercicio anterior o con la política de créditos de la organización auditada, junto con pruebas de detalle sobre cobros posteriores. En la medida en que el periodo medio se ajuste más a lo esperado, las pruebas de detalle pueden tener menos alcance.

En definitiva, un procedimiento analítico se puede utilizar, en función del objetivo:

- Para hacer un diagnóstico del riesgo en la fase de evaluación del riesgo y con él no se obtiene una evidencia relativa (suelen ser comparaciones muy globales y amplias antes de iniciar la ejecución de la auditoría); por ejemplo, analizar series de grandes magnitudes y ver qué tendencia tienen en ejercicios previos a la auditoría y concluir inicialmente si la entidad puede plantear algún tipo de infravaloración o sobrevaloración en las partidas analizadas, fijando de esta forma componentes del riesgo.

- Como pruebas en la fase de ejecución de la auditoría, bien solas o acompañadas de pruebas de detalle. Los procedimientos analíticos se hacen con bases más detalladas y así se obtiene más evidencia contrastiva. Por ejemplo, realizar una prueba de periodo medio de cobro de deudores y compararlo con el del año anterior y con la política de créditos de la entidad auditada. Además del procedimiento sustantivo analítico anterior, completarlo con pruebas de detalle sobre cobros de una determinada línea de deudores (ejemplo, los de mayor antigüedad).
- Como pruebas al final de la auditoría para ver la lógica global de la auditoría realizada, que en el fondo supone una suerte de supervisión de la auditoría. Por ejemplo, revisar un área de ventas una vez hechas todas las pruebas de auditoría, haciendo un cálculo global sobre cuál podría ser la magnitud de las ventas.

En relación con lo anterior, hay que tener en cuenta como aplicativo de esta NIA-ES-SP las notas técnicas de la ONA, en las que se desarrollan algunos aspectos prácticos de estos procedimientos con carácter general y en concreto para determinadas áreas de auditoría más frecuentes.

Asimismo, de la Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría sobre el procedimiento de “términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas” (TDA) que pretende favorecer la existencia de unas condiciones previas al tiempo del inicio del trabajo, o en una fase muy incipiente de este, que supongan la realización de una auditoría más organizada y un mejor entendimiento entre el auditor y el auditado, se pueden poner de manifiesto posibles deficiencias en el control interno.

Con respecto a los objetivos del auditor y la aplicación de procedimientos analíticos para facilitar su consecución, 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, hace alusión en su disposición duodécima a los procedimientos para el ejercicio de la auditoría pública.

En el diseño y aplicación de procedimientos analíticos sustantivos, se considerará lo dispuesto respecto a la programación y seguimiento del plan anual de auditorías en la disposición octava de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

En relación con la información comparable de periodos anteriores, las normas de elaboración de las cuentas anuales recogidas en la tercera parte del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, así como en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, disponen que en cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. En cuanto a la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en su artículo 128.7 relativo al

Contenido de las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos, dispone que: {...} en la memoria se incluirá el balance de resultados y el informe de gestión a los que se refiere el artículo 71 de esta ley, en los que se informará del grado de realización de los objetivos, los costes en los que se ha incurrido y las desviaciones físicas y financieras que, en su caso, se hubieran producido.

En relación a los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, el artículo 33 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, se refiere al contenido y alcance subjetivo de los Presupuestos Generales del Estado y el artículo 37.2 de la misma ley cita la documentación complementaria que acompañará a los Presupuestos Generales del Estado. El Plan General de Contabilidad Pública mencionado anteriormente incluye dentro de las cuentas anuales de las entidades con presupuesto limitativo, el estado de liquidación del presupuesto, al que se refiere también el artículo 128.6 de la Ley General Presupuestaria. Asimismo, la memoria que han de presentar estas entidades como parte de sus cuentas anuales, contiene, entre otras, la nota 23 de información presupuestaria, la nota 24 de indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, la nota 25 de información sobre el coste de las actividades y la nota 26 de indicadores de gestión. En relación con lo anterior, también hay que tener presente la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para los entes cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo. De acuerdo con esta Resolución, la liquidación de los presupuestos de explotación y de capital se incluye en el punto 23 de la memoria.

En lo relacionado con la fuente de información disponible (A12 y A15), conviene tener en consideración las disposiciones duodécima, decimotercera, decimocuarta, decimoquinta, decimosexta y decimoséptima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

Respecto a considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles (apartado A13), si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados, resulta conviene considerar la disposición decimoquinta 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. Esta disposición hace referencia al acceso a informes emitidos por otros órganos de control, auditores, consultores y asesores privados, entre los que se incluyen los informes emitidos por los órganos de auditoría interna o de control interno, así como los soportes documentales o informáticos que se hayan generado de resultados de la realización de ese trabajo.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1520

1.- El apartado A11 recoge la posibilidad de que en el Sector Público se utilicen procedimientos analíticos para comprobar materia presupuestaria. En cuanto a que pueda haber poca relación directa entre los ingresos y los gastos en muchas entidades del Sector Público, el artículo 101.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público menciona las posibles fuentes de recursos económicos de los organismos autónomos; por otro lado, el artículo 98 de la misma Ley indica el tipo de actividades que pueden desarrollar y el artículo 93 cita el contenido de sus estatutos.

En su aplicación para las Entidades Locales, los artículos 29.4 y 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, establecen 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.