

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 2/2020 SOBRE LA EMISIÓN DE INFORMES PROVISIONAL Y DEFINITIVO DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES**

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), en su artículo 166.1, establece la competencia de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) para desarrollar las normas referentes a los informes de auditoría pública, las cuales establecerán el contenido, destinatarios y el procedimiento para la elaboración de dichos informes.

Con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, de acuerdo con el apartado 4 de la disposición cuarta y el apartado 2.b) de la disposición quinta, 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, se faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados.

Esta Nota pretende concretar las cuestiones relativas a:

- a) La emisión del informe provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales, de conformidad con las NIA-ES-SP, aprobadas mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, así como
- b) Indicar las situaciones excepcionales en las que los plazos para la verificación contable y emisión del informe de auditoría puedan verse afectados.

1.- INTRODUCCIÓN

La finalidad de la auditoría de cuentas anuales, de acuerdo con el artículo 167.1 de la LGP, es verificar *“si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto, de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada”*.

Según las NIA-ES-SP 1200 y 1700 R, los objetivos del auditor son:

- (a) *la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (NIA-ES-SP 1200, apartado 11)*
- (b) *la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito. (NIA-ES-SP 1700 R, apartado 6)*

A su vez, el artículo 166.1 LGP establece que los resultados de cada actuación de auditoría pública se reflejarán en informes escritos.



Con todo ello, el órgano de control emitirá los informes en tiempo y forma como se indica en los puntos 5 y 6 de esta Nota técnica, con la estructura y contenido expuesto en la Nota técnica de la ONA 1/2020 sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP).

2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN:

- En las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas.
- En las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- En las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al sector público estatal en virtud de convenios u otros instrumentos jurídicos firmados con otras Administraciones Públicas.
- En las realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación o lo consideren acorde con su régimen jurídico, con las necesarias adaptaciones organizativas.

3.- NORMAS A CONSIDERAR EN RELACIÓN CON LA EMISIÓN DEL INFORME PROVISIONAL Y DEFINITIVO DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

- Los artículos 127 y 162 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- 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 concreto sus disposiciones decimonovena y vigésima.
- Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (RNIA-ES-SP), en concreto la NIA-ES-SP 1260 R¹ y el grupo 1700 de las NIA-ES-SP, así como aquellas NIA-ES-SP que establezcan modelos o secciones de informes.
- Orden EHA/2043/2010, de 22 de julio, por la que se regula el procedimiento de remisión de las cuentas anuales y demás información que las entidades del sector público empresarial y fundacional del Estado han de rendir al Tribunal de Cuentas, y de la información de carácter anual y trimestral a remitir a la Intervención General de la Administración del Estado.
- Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado. Especialmente la regla 35.

¹ NIA-ES-SP 1260 (revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.



4.- PUESTA A DISPOSICIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES A LOS AUDITORES

Según el artículo 127 de la LGP *“Todas las entidades del sector público estatal deberán formular sus cuentas anuales, de acuerdo con los principios contables que les sean de aplicación, en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico, poniéndolas a disposición de los auditores que correspondan”*, mediante los procedimientos informáticos y telemáticos aprobados por la IGAE para este fin.

5.- EMISIÓN DEL INFORME PROVISIONAL DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES Y PROCEDIMIENTO DE ALEGACIONES

5.1 Emisión del informe provisional

Los resultados de cada actuación de auditoría de cuentas se reflejarán en informes escritos de acuerdo con las normas que la IGAE aprueba en cuanto a su contenido, destinatarios, y procedimiento para su elaboración, según dispone el artículo 166.1 de la LGP. En ellos únicamente se expondrá la información obtenida que se considere relevante. La exposición deberá efectuarse de forma clara, objetiva, ponderada y sistemática y teniendo en cuenta la importancia cuantitativa y cualitativa de la misma, según indica la disposición decimonovena, apartado 1, de la Resolución de 30 de julio de 2015.

A este respecto, en atención a la aplicación del procedimiento contradictorio citado en el artículo 144.3 de la LGP y desarrollado en la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, el auditor de cuentas emitirá un informe provisional que pondrá a disposición del presidente o director de la entidad auditada utilizando los medios informáticos y telemáticos habilitados al efecto por la IGAE, estableciendo un plazo para alegaciones de quince días hábiles. Este informe provisional es previo a la emisión del informe definitivo de auditoría de cuentas que ha de acompañar a las cuentas anuales que rinden los cuentadantes conforme al artículo 139.1 de la LGP.

Como nos indica la NIA-ES-SP 1260 R² apartado A24, la emisión del informe provisional también es necesaria para proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión de los asuntos relevantes y alcanzar el conocimiento de:

- Si el auditor ha previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R³.
- Si el informe de auditoría menciona una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R⁴.
- La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701⁵.

² NIA-ES-SP 1260 (revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

³ NIA-ES-SP 1705 (revisada). Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público.

⁴ NIA-ES-SP 1570 (revisada). Empresa en funcionamiento.

⁵ NIA-ES-SP 1701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.



- Si considera necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA-ES-SP 1706 R⁶ o está obligado a ello por otras NIA-ES-SP.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en otra información de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R⁷.

5.2 Cuándo no es necesaria la emisión del informe provisional

Con carácter general, se emitirán dos informes, uno provisional sometido a procedimiento contradictorio y, una vez analizadas las alegaciones, se emitirá un informe definitivo (el informe de auditoría de cuentas a que propiamente se refieren las NIA-ES-SP); no obstante, será suficiente emitir directamente un solo informe definitivo, sin necesidad de la emisión de un informe provisional, ni de enviarlo a alegaciones a la entidad auditada, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a. El informe de auditoría contiene una opinión favorable.
- b. En ninguna de las secciones del informe se plantee tema alguno: no se aprecia incertidumbre material de empresa en funcionamiento, no hay constancia de cuestiones clave, no resulta preciso o necesario incluir párrafos de énfasis, no se han tasado otras cuestiones - salvo la referencia a la opinión del ejercicio anterior-.
- c. No hay ningún problema en la *Otra información* (ni con el informe de gestión, ni con el informe del artículo 129.3 de la LGP y es correcto el contenido y cumplimentación de las notas 23.7, 23.8, 24, 25 y 26 del Plan General de Contabilidad Pública).
- d. No figuran asuntos de incumplimiento legal o de gestión relevantes en la sección del Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de duda, lo más conveniente será emitir informe provisional.

5.3 Procedimiento de emisión del informe provisional

El procedimiento a seguir para la emisión del informe provisional y el trámite de alegaciones, está descrito en la disposición vigésima, apartados 1 al 10, de la citada Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, cuyos apartados 1 al 3 y 10 disponen que:

- 1) Los informes de auditoría serán emitidos con carácter provisional y deberán contener en cada una de sus páginas una marca que indique tal condición; si bien, con carácter previo a la emisión del informe provisional el jefe de división de la ONA, el interventor delegado, regional o territorial o el órgano de control de la administración pública que corresponda, debido a la especial naturaleza, trascendencia o complejidad de la auditoría realizada o a la relevancia de hechos evidenciados, podrá dar traslado al órgano gestor de los resultados más significativos puestos de manifiesto en la auditoría realizada.

⁶ NIA-ES-SP 1706 (revisada). Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.

⁷ NIA-ES-SP 1720 (revisada). Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.



- 2) Los informes de auditoría provisionales serán firmados por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría, u órgano de control de la administración pública que corresponda.

El informe provisional se remitirá, a través de la correspondiente aplicación informática, por el órgano que haya efectuado el control al titular del órgano gestor o ente controlado, acompañado de un escrito de remisión en el que se indicará que durante un plazo de quince días hábiles podrá efectuar las alegaciones que considere convenientes mediante la aplicación informática correspondiente.

Cuando se hubiera producido un cambio en la titularidad del órgano controlado, el actual titular de dicho órgano podrá recabar y remitir al órgano de control, acompañando a las alegaciones, las consideraciones que, en su caso, pueda realizar el anterior titular de la gestión; no obstante, si el órgano de control tiene conocimiento de que se ha producido dicho cambio de titularidad, incluirá en el escrito de remisión del informe provisional mención expresa a la posibilidad a que se ha hecho referencia en este párrafo.

5.4 Tratamiento de las alegaciones al informe provisional

Sobre la base del informe provisional y, en su caso, de las alegaciones recibidas, se emitirá el informe definitivo, de la forma que se señala en el apartado 6 siguiente.

- 1) Respecto a las alegaciones y conforme a los apartados 4 al 9 de la Resolución de 30 de julio de 2015:
 - a. Si se formulan alegaciones al informe provisional por los órganos gestores no se incorporarán como anexo en el informe definitivo, pero el auditor evaluará si su contenido supone la necesidad de modificar los términos en los que estaba redactado el informe provisional y, en todo caso, expondrá en un memorando, de forma concisa y motivada, su opinión sobre estas, que se archivará en los papeles de trabajo con el resto de la documentación relevante que ha servido de fundamento para la formación de su opinión, conforme a la NIA-ES-SP 1230⁸.
 - b. Cuando del contenido e importancia de las alegaciones se derive la necesidad de modificar el informe provisional, deberán suprimirse o sustituirse los aspectos afectados, previa obtención de la evidencia que soporte el cambio de posición en el informe definitivo.

En todo caso, en los informes definitivos de auditoría de cuentas no se hará ninguna mención al contenido de las alegaciones de la entidad ni a los motivos por los que el auditor ratifica o modifica el contenido del informe provisional hasta convertirlo en definitivo, sin perjuicio de la necesidad de documentarlo en los papeles de trabajo de acuerdo con la NIA-ES-SP a que se ha hecho referencia en el apartado a.

- c. Si no se hubieran recibido alegaciones en el plazo señalado para ello, se emitirá el informe definitivo. En los papeles de trabajo se indicará esta circunstancia.

⁸ NIA-ES-SP 1230. Documentación de Auditoría.



- d. Si las alegaciones fueran recibidas fuera de plazo, pero antes de la emisión del informe definitivo, el órgano de control valorará su relevancia y se actuará conforme a lo establecido en los apartados anteriores. En el caso de que se recibieran alegaciones después de la emisión del informe definitivo, se procederá a su archivo. Excepcionalmente, si el órgano de control entendiera que de haberse recibido antes de la emisión del informe definitivo habrían dado lugar a modificaciones sustanciales en el contenido del informe, podrá proponer a la Oficina Nacional de Auditoría la emisión de un nuevo informe definitivo haciéndose constar esta circunstancia en la sección de *Otras cuestiones*.
- 2) Si, tras la emisión del informe provisional de auditoría, la entidad auditada modificara las cuentas anuales que en su día puso a disposición del órgano de control, para incorporar las propuestas del auditor que señalaban errores o incumplimientos de principios y normas contables o insuficiencia de la información, se procederá de acuerdo con lo indicado en el apartado siguiente.

6.- EMISIÓN Y FIRMA DEL INFORME DEFINITIVO DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

6.1 Tramitación del informe definitivo

El informe de auditoría de cuentas definitivo deberá emitirse en un plazo no superior a tres meses, a contar desde la fecha en que la entidad auditada pone a disposición del auditor las cuentas anuales debidamente formuladas y los registros y documentos contables que las soportan. Para ello, se tendrá además en consideración el artículo 139.1 de la LGP, que establece que los cuentadantes deben remitir a la IGAE estos informes acompañando a las cuentas anuales aprobadas a las que se refieren, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico.

Sin perjuicio de lo anterior, puede haber determinadas causas que afecten al plazo de emisión del informe definitivo:

- 1) Modificación de las cuentas anuales antes de la emisión del informe definitivo

Si la entidad modificara las cuentas, bien sea por sugerencia del auditor o *motu proprio*, que puso a disposición del órgano de control antes de la emisión del informe definitivo, deberá comunicar al auditor esta circunstancia de forma fehaciente. En este caso, el plazo de emisión del informe se contará desde la fecha en que la entidad ponga a disposición de los auditores las nuevas cuentas formuladas. Lo anterior no exime al auditor de la obligación de emitir el informe en el más breve plazo posible, con objeto de colaborar con la entidad en el cumplimiento de los plazos de rendición y siempre tras haber alcanzado la evidencia adecuada y suficiente. Respecto a las modificaciones de las cuentas anuales antes del informe definitivo cabe considerar:



- a) Modificaciones que, si bien han de reducirse en lo posible, no son más que exponentes de que las cuentas inicialmente formuladas eran simples borradores puestos a disposición del auditor en las aplicaciones informáticas, tanto en RED.coa⁹ como en CICEP.red¹⁰.
- b) Modificaciones como consecuencia de hechos posteriores, si bien estas, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad¹¹, así como sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan y el Plan General de Contabilidad Pública¹², cuando las cuentas ya hayan sido formuladas habrán de ser excepcionales y se circunscribirán a aquellos riesgos que afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel. Para estos casos se procederá de acuerdo con la NIA-ES-SP 1560 *Hechos posteriores*, apartados 6 al 9 y A6 a A10.

A este respecto, el apartado 6 establece que: *“El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos”.*

- c) Si las modificaciones de las cuentas anuales antes de la emisión del informe de auditoría definitivo obedecen exclusivamente a las propuestas de los auditores en el informe provisional, únicamente se emitirá un nuevo informe definitivo.
- 2) Otras causas de retraso:
- a) Si durante el desarrollo del trabajo se produjeran circunstancias imputables a la entidad auditada que pudieran originar un incumplimiento del plazo de emisión del informe, el órgano de control deberá comunicar por escrito esta circunstancia a la entidad, con objeto de que la entidad adopte las medidas necesarias para corregir la situación.
 - b) Si se produjeran situaciones excepcionales imputables al órgano de control que pudieran originar un incumplimiento del plazo de emisión del informe, los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales lo pondrán en conocimiento del Director de la Oficina Nacional de Auditoría mediante escrito debidamente motivado quien procederá oportunamente.

⁹ RED.coa: sistema para la presentación a la IGAE de las Cuentas anuales de las Entidades sujetas a la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

¹⁰ CICEP.red: aplicación informática desarrollada por la IGAE por la que se centraliza y normaliza la información del sector público empresarial y fundacional en cumplimiento de lo dispuesto en las Ordenes EHA/2043/2010, de 22 de julio y HAP/2161/2013, de 14 de noviembre, modificada por la Orden HAP/1881/2014, de 30 de septiembre, por las que se regula el procedimiento de remisión de las Cuentas Anuales y demás información que han de rendir al Tribunal de Cuentas y de la información de carácter anual, trimestral y mensual a remitir a la Intervención General de la Administración del Estado.

¹¹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

¹² Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.



- c) Cuando se dicten disposiciones legislativas o reglamentarias que incluyan medidas que imposibiliten o dificulten que el informe de auditoría de cuentas pueda estar acompañando a las cuentas anuales dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico como indica el artículo 139.1 de la LGP, se seguirá respetando el plazo máximo de tres meses para la emisión del informe de auditoría definitivo desde la fecha en que las cuentas anuales formuladas sean puestas a disposición del auditor, salvo que se establezca otra cosa.

En el caso de que, tras la emisión del informe definitivo, llegue fehacientemente a conocimiento del auditor cualesquiera modificaciones de las cuentas anuales auditadas o se produzca algún hecho que de haberse conocido por el auditor hubiera supuesto plantearse la modificación del informe de auditoría y, por ende, no confiar plenamente en su informe emitido, este procederá a aplicar la NIA-ES-SP 1560 referida a hechos posteriores al cierre.

6.2 Firma y remisión del informe definitivo

De acuerdo con la disposición vigésima, apartados 10 al 13, de la mencionada Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública:

Los informes de auditoría definitivos, al igual que los provisionales, serán firmados por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría, o por el órgano de control de la administración pública que corresponda.

En caso de discrepancia de criterios entre el titular del órgano de control y el director de auditoría los informes deberán ser emitidos por el titular del órgano de control con su única firma. El director de auditoría deberá informar por escrito al titular del órgano de control de las razones por las que discrepa del contenido del informe, quien deberá dar traslado de dicho escrito, en lo que se refiere al ámbito del sector público estatal, al Director de la Oficina Nacional de Auditoría.

Los informes definitivos serán remitidos, o en su caso puestos a disposición a través de las aplicaciones informáticas correspondientes¹³, por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales al titular del organismo o entidad controlada y, en el caso de ámbitos de control distintos a la IGAE, por el órgano de control de la administración pública que corresponda a quien su normativa indique. Dichos informes serán puestos a disposición de la dirección de la Oficina Nacional de Auditoría para su remisión al resto de los destinatarios previstos en la normativa vigente.

Cuando para la obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales de la entidad auditada no se utilicen los procedimientos informáticos y telemáticos aprobados por la IGAE, el informe de auditoría irá acompañado, en todo caso, por las cuentas anuales de la entidad auditada y, en su caso, por el informe de gestión y/o el informe a que se refiere el artículo 129.3 de la Ley General Presupuestaria.

El Interventor General de la Administración del Estado remitirá los informes de auditoría a los órganos superiores que deban ser destinatarios de los citados informes. La remisión de los informes se realizará con periodicidad semestral en los meses de abril y octubre de cada año.

¹³ CICEP.red y RED.coa, en cuanto a aplicaciones informáticas de la IGAE.



La remisión de los informes de auditoría a otros destinatarios normativamente establecidos, distintos de los señalados en el apartado anterior, se realizará por el Director de la Oficina Nacional de Auditoría con la misma periodicidad.

Firmado electrónicamente por:

Jorge Castejón González. Director de la Oficina Nacional de Auditoría