



RESOLUCIÓN DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO POR LA QUE SE APRUEBA LA NORMA TÉCNICA DE RELACIÓN CON AUDITORES EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

La adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) a las Normas Internacionales de Auditoría, culminada con la aprobación de las NIA-ES-SP mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), de 25 de octubre de 2019, y las exigencias de transparencia en los trabajos de esta conllevan a la emisión de la presente Norma Técnica a la vista de la necesidad de establecer un procedimiento que regule las actuaciones, relaciones, funciones y responsabilidades en esta materia. La emisión de esta Norma Técnica sustituye a la hasta ahora vigente *sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas*, de 11 de abril de 2007.

La emisión de esta Norma Técnica se realiza de conformidad con la competencia prevista en el ejercicio de la auditoría pública en los artículos 162 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria* (LGP), 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*, en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, de 25 de octubre de 2019, y demás normativa según el ámbito competencial que corresponda.

Los cambios más relevantes con respecto a la Norma anterior son, en síntesis y sin ánimo de exhaustividad, los siguientes:

- Se amplían los supuestos que dan lugar al surgimiento de relaciones entre los auditores públicos y los privados y entre auditores públicos de los distintos estamentos y administraciones públicas, bien sea por contratación (auditores privados) o concurrencia (auditores privados nombrados mercantilmente en componentes de cuentas consolidadas) o convenio (auditores públicos) o relación de sucesión (públicos y privados).
- Se recoge la extensión del cumplimiento de los requisitos de protección de la independencia establecidos para los auditores públicos también a los privados que participen en la realización de auditorías públicas.
- Se establecen las bases para desarrollar, en su caso, los protocolos o guías correspondientes basados, entre otras, en las NIA-ES-SP que establecen las relaciones entre miembros del equipo de trabajo, en la NIA-ES-SP 1510 R *Trabajos iniciales de auditoría-Saldos de apertura* y NIA-ES-SP 1600 *Consideraciones especiales-Auditoría de estados financieros de grupos*.
- Se incluyen cuatro anexos donde se detallan las principales actuaciones a realizar por los auditores públicos en la supervisión de la actuación de los auditores



colaboradores (privados o públicos) contratados o convenidos para la realización de la auditoría pública.

Esta Norma Técnica se estructura, tras una introducción, en un apartado referido al objeto, le sigue el ámbito subjetivo de aplicación, posteriormente se incluyen definiciones de determinados términos de auditoría y las situaciones en las que se pueden agrupar las relaciones entre el auditor público y el auditor privado y entre auditores públicos consecuencia de la auditoría en el ámbito público y se hace referencia a la posibilidad de acceso del auditor público a la información resultante de los trabajos realizados por auditores privados sobre entidades del sector público. Además, se establece un anexo donde se presentan las funciones del responsable de la auditoría y del director de auditoría para la coordinación, verificación, revisión y recepción del servicio contratado/convenido.

En virtud de lo señalado,

Dispongo:

Primero: Aprobar la “Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público” que acompaña a esta Resolución.

Segundo: La presente Norma Técnica será de aplicación a las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE; a los órganos de la intervención de la Administración Local, así como a otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación.

Tercero: Habilitar a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que pueda desarrollar esta Norma Técnica en aquellos aspectos que fueran necesarios. Su desarrollo se realizará mediante guías de aplicación.

Cuarto: A partir del 1 de enero de 2021, queda derogada la “Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas”, de 11 de abril del 2007.

Quinto: Esta Norma Técnica se aplicará para las auditorías realizadas durante el ejercicio 2021 y, en caso de ser auditorías de cuentas, sobre las cuentas anuales cerradas a partir del 31 diciembre de 2020.

Firmado electrónicamente por Pablo Arellano Pardo
Interventor General de la Administración del Estado.



NORMA TÉCNICA DE RELACIÓN CON AUDITORES EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

	Página
1. INTRODUCCIÓN	3
2. OBJETO	4
3. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO	4
4. DEFINICIONES	5
5. LA COLABORACIÓN DE AUDITORES PRIVADOS CONTRATADOS POR EL ÓRGANO DE AUDITORÍA PÚBLICA EN LA EJECUCIÓN DEL PLAN ANUAL DE AUDITORÍAS	12
5.1. Normativa que ha de tenerse en cuenta en relación a esta colaboración	12
5.2. Alcance de la colaboración del auditor contratado en la auditoría pública	13
5.3. Actuaciones a realizar por el auditor privado contratado (“auditor colaborador”) para la realización de una auditoría pública o una colaboración parcial	14
5.3.1. Actuaciones a realizar por el auditor privado contratado (“auditor colaborador”) para la realización de una auditoría pública o una colaboración parcial	14
5.3.2. Auditorías operativas	16
5.3.3. Auditoría de cumplimiento	20
5.3.4. Auditorías de cuentas	24
5.4. Responsabilidades del auditor colaborador	30
6. AUDITORÍAS DE CUENTAS DE GRUPOS PÚBLICOS QUE INCLUYEN COMPONENTES AUDITADOS MERCANTILMENTE	31
6.1. Normativa a considerar	31
6.2. Actuaciones del auditor mercantil ante el auditor del grupo	32
6.3. Formas de comunicación entre el auditor público y el auditor privado del componente	33
7. SUCESIÓN DE UN AUDITOR PRIVADO POR UN AUDITOR PÚBLICO EN EL ÁMBITO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO	33
7.1. Normativa que ha de tenerse en cuenta	34
7.2. Actuaciones del auditor mercantil ante el auditor público	34
7.3. Sucesión de un auditor privado a uno público	34
8. RELACIONES ENTRE AUDITORES PÚBLICOS PERTENECIENTES A DISTINTOS ÓRGANOS DE CONTROL QUE SE SUCEDAN O COLABOREN EN AUDITORÍAS PÚBLICAS	35
8.1. Sucesión entre auditores públicos de distintos órganos de control	35
8.2. Colaboración de un órgano de control público en la auditoría competencia de otro órgano de control también público	36



9. ACCESO DE LOS AUDITORES PÚBLICOS A LA INFORMACIÓN CORRESPONDIENTE A LAS AUDITORÍAS REALIZADAS POR AUDITORES PRIVADOS	37
9.1. Acceso a la información de las auditorías realiza por auditores privados sobre entidades del sector público estatal	37
9.2. Deber de guardar confidencialidad y secreto del auditor público	38
ANEXO 1 SUPERVISIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS CONTRATADOS PARA LA COLABORACIÓN EN LA EJECUCIÓN DEL PLAN ANUAL DE AUDITORÍAS O DE LA EJECUCIÓN DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN CON OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ...	40
ANEXO 2 ACTUACIONES DEL DIRECTOR DE AUDITORÍA DEL GRUPO ANTE EL AUDITOR MERCANTIL DEL COMPONENTE	50
ANEXO 3 SUCESIÓN DEL AUDITOR PÚBLICO AL PRIVADO	52
ANEXO 4 RELACIONES ENTRE AUDITORES PÚBLICOS PERTENECIENTES A DISTINTOS ÓRGANOS DE CONTROL QUE SE SUCEDAN O COLABOREN EN AUDITORÍAS PÚBLICAS	54



1. INTRODUCCIÓN

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria* (LGP), atribuye en sus artículos 143 y 163 a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) las funciones de auditoría pública a realizar sobre todos los órganos y entidades del sector público estatal, sin perjuicio de las actuaciones correspondientes al ejercicio de la función interventora y del control financiero permanente, y de las actuaciones sometidas al ejercicio de la auditoría privada de la Ley 22/2015, de 20 de julio, *de Auditoría de Cuentas* (LAC), impuestas a las sociedades mercantiles estatales por la legislación mercantil.

Asimismo, en atención al citado artículo 143 de la LGP, en el ámbito del Ministerio de Defensa y de la Seguridad Social, la auditoría pública se ejercerá, respectivamente, a través de la Intervención General de la Defensa (IGD), y de la Intervención General de la Seguridad Social (IGSS), dependientes funcionalmente, a estos efectos, de la IGAE.

En el ámbito local, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*, establece que las competencias de auditoría pública corresponden al interventor de la entidad local.

En el ejercicio de estas competencias, pueden ser necesarias las relaciones entre los auditores públicos y los auditores privados, bien sea por contratación, concurrencia o sucesión o entre auditores públicos por convenio, concurrencia o sucesión, tal y como se desarrolla en el correspondiente apartado de esta Norma. Estas relaciones son el resultado de la aplicación de las normas competenciales.

La contratación de auditores privados en el ámbito de la auditoría pública por insuficiencia de medios propios del auditor público en la ejecución de estas, está contemplada en la correspondiente legislación:

- En cuanto a la IGAE, en la disposición adicional segunda de la LGP que autoriza a la IGAE a recabar la colaboración de sociedades de auditoría o auditores de cuentas para la ejecución del plan anual de auditorías al que se refiere el artículo 165 de esa Ley, ajustándose a las normas e instrucciones que la IGAE determine.
- Esta situación también está contemplada en el ámbito de la IGSS, de acuerdo con el artículo 115.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social* (TRLGSS) y para el sector público local en el artículo 34.3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*.

La colaboración con órganos de control de otras administraciones públicas en las labores de control está recogida para el ámbito de la IGAE en la disposición adicional primera de la LGP, así como en el artículo 34.1 y 34.2 del Real Decreto 424/2017 para el ámbito local.



2. OBJETO

Esta Norma Técnica regula las relaciones de los auditores públicos con los auditores privados y con otros órganos de auditoría públicos, la delimitación de funciones y responsabilidades entre ambos, así como sus efectos en los informes a emitir por el auditor público, como consecuencia de:

- La colaboración de auditores privados contratados por el auditor público en la realización del plan anual de auditorías, de acuerdo con la LGP, el Real Decreto 424/2017, las NIA-ES-SP, así como con las demás normas, notas técnicas e instrucciones que establecen las relaciones entre miembros del equipo de trabajo en las diferentes fases de la auditoría pública.
- Confluencia entre auditores privados y públicos, en particular en las auditorías de cuentas consolidadas de grupos públicos que incluyen componentes auditados por auditores privados nombrados mercantilmente, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1600 *Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)*.
- Sucesión de un auditor público a un auditor privado (auditor predecesor) en la auditoría de una entidad que en el momento de esta sucesión pertenece al sector público o ya pertenecía a este previamente. En particular entidades que pasan del ámbito privado al ámbito público o que entran o decaen en la obligación de auditarse, conforme a la NIA-ES-SP 1510 R *Trabajos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*. Este mismo caso también es contemplado cuando la sucesión se produce cuando el auditor privado es quien sucede a uno público.
- Colaboración, confluencia y sucesión entre auditores públicos que se relacionen entre sí por convenio u otro tipo de instrumento legal o jurídico o que se suceden por cambio de dominio o asignación entre las diferentes administraciones, bien sea por sí mismos o, a través de ellos, por auditores privados colaboradores contratados.

Además, se recogen las posibilidades de acceso de los auditores públicos a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados en entidades pertenecientes al sector público.

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO

El contenido de esta Norma Técnica será de aplicación en el ejercicio de las actuaciones de auditoría pública que, de acuerdo con lo establecido en la LGP, en el TRLGSS, en el RD 424/2017 o en la regulación normativa que sea de aplicación al órgano de control del sector público, realicen:

- La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).



- La Intervención General de la Seguridad Social (IGSS).
- La Intervención General de la Defensa (IGD).
- Los órganos interventores de las entidades locales de acuerdo con sus competencias en auditoría pública.
- Los órganos de control financiero de otras administraciones públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación.

4. DEFINICIONES

A los efectos de la presente norma, habrá que tener en cuenta las siguientes definiciones:

Auditor – “Persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el responsable del trabajo u otros miembros del equipo de trabajo o, cuando corresponda, el órgano de control. En su caso, los términos “responsable del trabajo” y “órgano de control” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector privado “socio del trabajo” y “firma de auditoría”” (NIA-ES-SP 1200.13(d)).

Auditor colaborador – Auditor privado (a efectos y en los términos de esta Norma) o auditor público de otra administración pública que colabora, mediante contrato o convenio respectivamente, con el órgano de control público competente por la legislación para hacer la auditoría pública.

Auditor del componente – “Auditor que, a petición del equipo del trabajo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente.

También incluye al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo de trabajo del grupo decida utilizar dicho trabajo de auditoría realizado como evidencia para la auditoría del grupo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y A1 de la NIA-ES-SP 1600. Teniendo en cuenta las normas del Sector Público que regulan la colaboración con auditores privados en las auditorías públicas y los criterios de no incurrir en un sobrecoste y duplicidad en la realización de la auditoría, los auditores del sector público considerarán normalmente como auditor de los componentes al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales, aunque podrán admitirse otras circunstancias adecuadamente documentadas. A las relaciones entre el auditor público de la matriz y los auditores privados de los componentes nombrados mercantilmente se les aplicarán los criterios relacionales indicados en el recuadro inicial de la NIA-ES-SP 1600 y en el resto de los recuadros incluidos en dicho documento” (NIA-ES-SP 1600, 9).

Auditor jefe del trabajo del grupo – “Auditor jefe del trabajo u otra persona del órgano de control que es responsable del trabajo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre del órgano de control. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los auditores jefes conjuntos responsables del trabajo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el auditor



jefe del trabajo del grupo y el equipo del trabajo del grupo, respectivamente. La NIA-ES-SP 1600 no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto” (NIA-ES-SP 1600, 9). A los efectos de esta Norma Técnica, entiéndase auditor jefe del trabajo del grupo como responsable del trabajo del grupo, esto es:

- Para el ámbito de la IGAE: jefes de división de la Oficina Nacional de Auditoría, interventores delegados, interventores regionales, interventores territoriales.
- Para la IGSS/IGD: a quienes su respectiva normativa se lo atribuya.
- Para el ámbito de la Administración Local: los interventores, de acuerdo con el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*.

Auditor predecesor – “Auditor de otra firma de auditoría, que auditó las cuentas anuales de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

A efectos de esta definición, además, debe entenderse también como firma de auditoría la organización pública que tiene la competencia de realizar la auditoría de cuentas en la entidad correspondiente. El auditor predecesor puede ser tanto un auditor público (perteneciente a otra organización administrativa) como un auditor privado que trabaja en colaboración con el órgano de control o un auditor privado que trabaja para una sociedad mercantil perteneciente al sector público. La regulación pública establece el secreto profesional del auditor público y el acceso a los papeles de trabajo de los auditores que intervienen en el ámbito del Sector Público” (NIA-ES-SP 1510 R, 4).

Auditor privado – A los efectos de esta Norma se considera auditor privado al profesional autorizado para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por el organismo encargado de la regulación y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas; es decir, que figure inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). El término auditor privado designa, tanto a una persona física, como a una sociedad de auditoría, que reúna las condiciones exigidas por la Ley de Auditoría de Cuentas, entendiéndose en este último caso que cuando se requiera la firma del auditor privado, esta se refiera a la del socio o auditor principal firmante del contrato.

Auditoría de cuentas – “Tipo de auditoría que tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto la opinión del auditor en relación a si la contabilidad en general y las cuentas anuales y demás estados financieros, presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo con las normas y principios contables, públicos o empresariales, que le son de aplicación” (Diccionario terminológico de la IGAE).

Auditoría de cumplimiento – “La Intervención General de la Administración del Estado realizará la auditoría de cumplimiento de aquellos órganos y entidades del sector público estatal que se incluyan en el Plan anual de Auditorías, y comprenderá la verificación selectiva de la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico financiero de las



entidades auditadas” (art. 169 LGP).

Auditoría operativa – “La Intervención General de la Administración del Estado realizará la auditoría operativa de aquellos órganos y entidades del sector público estatal que se incluyan en el Plan Anual de Auditorías y con el alcance que se establezca en dicho plan, a través de las siguientes modalidades:

1. Auditoría de programas presupuestarios, consistente en el análisis de la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación desarrollados por los órganos gestores, la verificación de la fiabilidad de los balances de resultados e informes de gestión, así como la evaluación del resultado obtenido, las alternativas consideradas y los efectos producidos con relación a los recursos empleados en la gestión de los programas y planes de actuación presupuestarios.

2. Auditoría de sistemas y procedimientos, consistente en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión.

3. Auditoría de economía, eficacia y eficiencia, consistente en la valoración independiente y objetiva del nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la utilización de los recursos públicos” (art. 170 LGP).

Auditoría pública – “La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado” (Art. 162 LGP).

“La auditoría pública se ejercerá, en función de lo previsto en el plan anual de auditorías, sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal” (Art. 163 LGP).

“1. La auditoría pública adoptará las siguientes modalidades:

- a) La auditoría de regularidad contable, consistente en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y en su caso presupuestaria que le sea de aplicación.
- b) La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.
- c) La auditoría operativa, que constituye el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.



2. La Intervención General podrá determinar la realización de auditorías en las que se combinen objetivos de auditoría de regularidad contable, de cumplimiento y operativa” (Art. 164 LGP).

Componente – “Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo” (NIA-ES-SP 1600, 9).

Director de auditoría – Auditor propuesto, en su caso, por el titular del órgano de control (responsable de la auditoría) y bajo la autoridad de este, cuando no asuma personalmente la planificación, dirección y supervisión final de los trabajos. Le corresponde la dirección del equipo y las demás funciones establecidas en los Anexos.

En los contratos de servicios con auditores privados para la realización de auditorías públicas dentro del plan anual de auditorías, así como en los convenios suscritos con los órganos de control de otras administraciones públicas cuando se tenga la competencia del control recibirá el nombre de director de auditoría del equipo de revisión y sus funciones serán las recogidas en los Anexos.

En la IGAE el director de auditoría será propuesto, en su caso, por el jefe de división, el interventor delegado, regional o territorial y será nombrado por el Director de la ONA (Disposición undécima de la Resol 30 julio 2015 IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*).

Entidad dominante y entidades dependientes – Según el artículo 2 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, *por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público*:

1. Entidad dominante es la entidad del sector público que ostenta, directa o indirectamente, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes.
2. Se entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. [...]

Equipo de auditoría- Equipo de funcionarios del órgano de auditoría del sector público designados por el responsable de auditoría, entre los cuales estará el director de auditoría cuando, en su caso, haya sido nombrado. El equipo de auditoría se denominará de revisión en los contratos de servicios con auditores privados para la realización de auditorías públicas dentro del plan anual de auditorías (o convenios de colaboración con otras administraciones públicas), correspondiéndole las funciones que se detallan en los Anexos, entre ellas la coordinación, verificación y revisión del servicio contratado por el órgano de control financiero público a los auditores privados o del convenido con otros órganos de control.

Equipo de trabajo del grupo - “Los auditores jefes del trabajo de auditoría, incluido el auditor jefe del trabajo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican



procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo” (NIA-ES-SP 1600, 9). En el contexto de esta Norma Técnica entiéndase “jefe del trabajo de auditoría” como “responsables del trabajo o de la auditoría”.

Estados financieros – “En relación con la definición de “estados financieros” se entenderá por tales, con carácter general, “las cuentas anuales”, “las cuentas anuales consolidadas” o unos “estados financieros intermedios”, y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas)” (NIA-ES-SP 1200, 13).

Estados financieros del grupo – “Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante, pero se encuentran bajo control común.

A efectos de las NIA-ES adaptadas para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP), los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados definidos de acuerdo con la legislación contable aplicable a la entidad” (NIA-ES-SP 1600, 9).

Grupo – “Todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente” (NIA-ES-SP 1600, 9).

Grupo público –El artículo 1 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, *por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público*, define “el grupo de entidades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, como el formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos previstos en el artículo 8 de esta Orden”.

A su vez, el artículo 2 de la citada Orden define entidad dominante, entidad dependiente, control y condiciones de poder en los siguientes términos:

1. Entidad dominante es la entidad del sector público que ostenta, directa o indirectamente, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes.
2. Se entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.
3. En particular, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de patrimonio neto que se enumeran a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.



Condiciones de poder:

- a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad.
- b) La entidad tiene la potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.
- c) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.
- e) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos años inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de Patrimonio neto:

- a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.
- b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

4. En el caso de los consorcios y fundaciones, se presume que existe control cuando de sus Estatutos u otros acuerdos vigentes se deduce que se cumple al menos una de las condiciones de poder enumeradas en el apartado anterior.

Independencia – “Ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor público para actuar con absoluta libertad en la emisión de su juicio profesional en relación con la actividad y la entidad controladas” (A.1, Anexo I, Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 01/2018 *sobre la protección de la independencia en los trabajos de auditoría pública, control financiero permanente, control financiero de subvenciones y control de fondos europeos (IONAPI)*).

Independencia aparente – “Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda, pudiera razonablemente concluir que la integridad, la objetividad y el escepticismo profesional de un órgano de control o de un miembro del equipo del trabajo que proporciona un grado de seguridad, estuviese comprometida” (Glosario de Términos de las NIA-ES-SP)



Normas de auditoría del Sector Público (NASP) - Las aplicables al Sector Público en materia de auditoría operativa y de cumplimiento (excepto el punto 4 correspondiente a “las normas relativas al sujeto auditor”), aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado el 14 de febrero de 1997, y ordenada su publicación por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado el 1 de septiembre de 1998, o en su caso, la normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que las sustituya.

Órgano de control – “El órgano público al que la normativa legal otorga competencias para la realización de las auditorías públicas, concepto que sustituye al de Firma de auditoría” (NIA-ES-SP 1220, 7(e)).

Responsable de auditoría o del trabajo – “La persona del órgano de control público que es responsable del trabajo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre del órgano de control público, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por normas legales o procedimentales” (NIA-ES-SP 1220, 7).

El responsable de la auditoría o del trabajo ejerce como jefe de la auditoría, de acuerdo con las definiciones dadas por las NIA-ES-SP (1600, 9) y recogidas en este epígrafe.

En el caso de la IGAE recaerá en el titular del órgano de control: jefe de división de la Oficina Nacional de Auditoría, interventor delegado, interventor regional o territorial según a quien haya sido asignada la realización de la auditoría.

En el ámbito de la IGSS y de la IGD, las funciones de responsable de auditoría o del trabajo recaerán en quien sus normas determinen.

En la Administración Local corresponderá a los interventores, de acuerdo con el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*.

Las funciones del responsable de la auditoría o del trabajo en los contratos de servicios con auditores privados para la realización de auditorías públicas dentro del plan anual de auditorías, así como en los convenios de colaboración que se firmen con otras administraciones públicas son las establecidas en los Anexos.

Sector Público - Administraciones Públicas territoriales (por ejemplo, Administración del Estado, comunidades autónomas, provincias, municipios u otros territorios), así como otras entidades vinculadas a las distintas Administraciones Públicas (por ejemplo, agencias, organismos, comités y empresas).

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público*, el sector público comprende:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.
- d) El sector público institucional.



2. El sector público institucional se integra por:

- a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas.
- b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas.
- c) Las Universidades públicas que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley.

Trabajo de auditoría inicial – “Un trabajo de auditoría en el que:

- (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
- (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor” (NIA-ES-SP 1510 R, 4).

5. LA COLABORACIÓN DE AUDITORES PRIVADOS CONTRATADOS POR EL ÓRGANO DE AUDITORÍA PÚBLICO EN LA EJECUCIÓN DEL PLAN ANUAL DE AUDITORÍAS

5.1. Normativa que ha de tenerse en cuenta en relación a esta colaboración

- La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de *Contratos del Sector Público*, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, (LCSP), en su artículo 17, entre otros.
- La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*, (LGP), en sus artículos 165, 167 al 170 y disposiciones adicionales segunda y tercera.
- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social* (TRLGSS), en su artículo 115.1.
- El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*, (RD 424/2017), en su artículo 34.3.
- La Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, de 25 de octubre de 2019. (Resol. NIA-ES-SP 25-10-19).
- La Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado*. (Resol. Independencia 20-09-17).



- La Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*, (Resol. Auditoría pública 30-07-15), entre otras, en su disposición quinta apartados 2.d), 2.e), 3.a), 4.a), 5.a), 5.g) y disposición decimoquinta apartado 3.
- La Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado, *por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público* (NASP), para las auditorías de cumplimiento y operativas, excepto las normas relativas al sujeto auditor, o aquellas otras normas de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que las sustituya.
- La Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, *sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos* (IONAPI), en concreto en el punto IV.2.
- Resolución de 1 de junio de 2017 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) *por la que se aprueba la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas* (NT IRCIA).
- Norma Técnica *sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado*, aprobada por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas en su reunión de 11 de abril de 2007 (NTIR) o la norma de la misma o similar naturaleza que la sustituya.

5.2. Alcance de la colaboración del auditor contratado en la auditoría pública

La IGAE/IGSS/IGD o el interventor de la entidad local (en adelante órgano de control) podrá recabar la colaboración de auditores privados contratados para la ejecución del plan anual de auditorías, de acuerdo con la disposición adicional segunda de la LGP, el artículo 115.1 del TRLGSS y el artículo 34.3 del RD 424/2017 para las entidades locales, respectivamente. En estos casos, el objetivo, el alcance y las condiciones del trabajo serán los que se establezcan en el contrato de servicios, de acuerdo con los correspondientes pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas. En dichas cláusulas se establecerá, entre otras cuestiones, las condiciones de solvencia técnica o profesional, la autoevaluación de la independencia de acuerdo con la regulación vigente para el sector público y la necesaria aplicación del sistema de gestión de calidad establecido por el auditor en similares condiciones a las referidas en la legislación de auditoría de cuentas privada para una entidad de interés público, salvo que se establezcan otros requisitos de calidad en el contrato; así como el cumplimiento de la regulación de auditoría prevista para el sector público o aquellas otras normas de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituyan, que sin ánimo de exhaustividad se han citado en el apartado 5.1 anterior.

En el alcance del trabajo se hará mención, en su caso, a las actuaciones y trabajos complementarios a la auditoría en cuestión, pudiéndose combinar objetivos de auditoría de regularidad contable (de cuentas o financiera), de cumplimiento y operativa. En cuanto a la auditoría de cuentas, se podrá extender el objetivo de esta a otros aspectos de la gestión de



los entes públicos, y a cuestiones relacionadas con el análisis de la información financiera, incluyendo, en su caso, la presupuestaria, e información no financiera a realizar por el auditor privado que el órgano de auditoría público determine, estando comprendidos en las leyes o en otras disposiciones de menor rango, aun cuando implique la realización de procedimientos de auditoría adicionales. Así, lo previsto en los artículos 164 apartado 2 y 167 apartados 2, 3 y 4 de la LGP o la emisión del Informe de Recomendaciones y Adicional (IRCIA) regulado por la Norma Técnica de *informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas*, de 1 de junio de 2017 y basado en la NIA-ES-SP 1265 *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

5.3. Actuaciones a realizar por el auditor privado contratado (“auditor colaborador”) para la realización de una auditoría pública o una colaboración parcial

El alcance de las actuaciones a realizar por el auditor privado contratado se circunscribirá a aquellas actividades de auditoría estipuladas en el contrato y con el alcance establecido en este.

5.3.1. Requisitos para toda auditoría contratada, cualquiera que sea el alcance:

- **Independencia del auditor.**

Con carácter previo, sin perjuicio de la obligación existente durante toda la auditoría, al inicio de la auditoría el auditor privado contratado (auditor colaborador) realizará una autoevaluación para determinar si se encuentra en alguna situación de incompatibilidad o de amenaza de su independencia que habrá de entregar al responsable de la auditoría del órgano de control público, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado.

En el ámbito competencial de la IGAE, se tendrá en cuenta lo indicado en el punto IV.2 de la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, *sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI)*, que establece que deberá incluirse en los pliegos reguladores de la contratación cláusulas que contengan lo siguiente:

a. El auditor nacional jefe de división de la ONA, el interventor delegado, regional o territorial (responsable de la unidad de control) o quien corresponda de acuerdo con la estructura del control facilitará a las empresas de auditoría privada en los trabajos en que colaboren en virtud de la citada disposición adicional segunda la información sobre la regulación de la protección de la independencia y la incompatibilidad que figuran en la Resolución y en esta Instrucción y les exigirá que documenten la protección de la independencia y la incompatibilidad en las mismas condiciones que si se tratara de personal dependiente de la IGAE.

(...)

c. Considerando la existencia de salvaguardas regulatorias en el caso de los empleados públicos que no están establecidas en las empresas de auditoría privada, se aplicarán supletoriamente las disposiciones existentes en la



regulación de auditoría de cuentas siempre que no vulneren las normas sobre independencia fijadas en la regulación pública.

- **Documentación de la auditoría:**

El objetivo del auditor colaborador 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 normas de auditoría aplicables a la auditoría de cuentas, operativa o de cumplimiento según corresponda y conforme a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

El auditor colaborador 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:

- a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- 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.

Siempre que se considere necesario, se documentarán por escrito las comunicaciones entre el responsable de la auditoría, el director de auditoría y el auditor colaborador, en particular las correspondientes a la verificación del cumplimiento de la fase de planificación y a la autorización para emitir los memorandos de conclusiones y, en su caso, el informe de auditoría, o cualesquiera otros que por exigencia de la normativa fuesen necesarios.

No es necesario que el auditor colaborador 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.

Los papeles de trabajo realizados por el auditor colaborador son propiedad del órgano de control, según corresponda y estarán, en todo momento, a disposición del órgano de control, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera de la LGP y la disposición adicional sexta del RD 424/2017, así como de los nuevos auditores que se contraten en ejercicios sucesivos. Una vez finalizada la auditoría permanecerán en las oficinas del auditor público o estarán disponibles para este por el plazo establecido en el plazo de conservación de los papeles de trabajo en el sector público.



Sin perjuicio de lo anterior, el auditor predecesor deberá comprometerse con el órgano de control a facilitar la colaboración con el auditor sucesor a los efectos de poder hacer el nuevo control, cuanto dicho auditor sucesor sea distinto del propio órgano de control.

5.3.2. Auditorías operativas

(Véanse las Normas de Auditoría del Sector Público aplicables a la auditoría operativa).

5.3.2.1. Actividad preliminar:

Además de cumplir con la autoevaluación de la independencia y de las situaciones de incompatibilidad del auditor, el auditor colaborador propondrá al responsable de la auditoría, bien directamente o indirectamente a través del director de auditoría cuando este haya sido nombrado, la documentación que se considere necesaria solicitar a la entidad auditada para incluirla, en su caso, en los “Términos del documento de inicio de una auditoría operativa” (TDA) o documento de similar contenido que pueda establecerse de acuerdo con la correspondiente regulación, antes de que el responsable de la auditoría envíe el oficio de comunicación de inicio de la auditoría a la entidad auditada.

5.3.2.2. Planificación de la auditoría

- El auditor colaborador planificará la auditoría conforme a una auditoría de alta calidad, que se realizará de forma económica, eficiente, efectiva y oportuna, de acuerdo con los principios de buena gestión.
- El auditor colaborador deberá adquirir durante la fase de planificación conocimientos sustantivos y metodológicos sobre el proyecto, programa o actividad a auditar, que permita evaluar adecuadamente la problemática, hipótesis y los riesgos.
- Durante la planificación, el auditor colaborador diseñará los procedimientos de auditoría que se utilizarán para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que responda al objetivo de la auditoría.

Para llevar esto a cabo, el auditor colaborador procederá a (salvo en lo que venga ya predefinido por el propio auditor público):

- Identificar los objetivos y los indicadores de la actividad o intervención pública auditada.
- Determinar los recursos humanos, administrativos y financieros puestos a disposición para la auditoría.
- Determinar las responsabilidades respectivas de los diferentes actores. El auditor colaborador debe identificar explícitamente al usuario o los usuarios previstos y a la parte responsable y examinar las implicaciones de sus funciones a fin de llevar a cabo la auditoría y establecer la comunicación según corresponda.
- Identificar y evaluar los procesos clave de gestión y control, incluidos los sistemas informáticos respecto de la actividad o las actividades que tengan que ver con la auditoría.



- Definir necesidades de información para fines de gestión y control. El equipo auditor deberá identificar los tipos de datos y los informes empleados habitualmente por la entidad auditada para gestionar y controlar sus actividades.
- Identificar y evaluar los riesgos para la buena gestión financiera y, si fuera aplicable, la materialidad.
- Tener en cuenta las auditorías y evaluaciones anteriores.

Una vez cumplidos los requisitos anteriores, el auditor colaborador habrá de:

- Estudiará cuáles pueden ser las preguntas, los criterios, las pruebas, la metodología, el alcance y el impacto de la auditoría.
- Calcular el tiempo y los recursos de la auditoría propuesta.
- Elaborar el plan de auditoría operativa:
 - Definir las preguntas de auditoría. (Si es una auditoría de los sistemas de control: si los objetivos son realistas, pertinentes y significativos; si los indicadores utilizados miden adecuadamente los progresos en la consecución de los objetivos; si los sistemas informáticos proporcionan información exacta, esencial y en tiempo real y si la información se usa de forma adecuada; datos subyacentes para determinar la fiabilidad; los criterios de la selección de proyectos para asignar recursos. Para la auditoría de gestión: unos objetivos bien planteados por la entidad auditada permitirán la valoración de su gestión; y la evaluación del progreso se podrá realizar a partir de indicadores bien diseñados).
 - Establecer el alcance de la auditoría (en aquello que no venga concretado): qué, quién, dónde y cuándo.
 - Definir los criterios de auditoría que se utilizarán. Los criterios son normas en las que basar la comparación o la evaluación de la actuación real (el carácter adecuado de los sistemas y las prácticas, así como la economía, eficiencia y eficacia de las actividades) y son necesarios para evaluar las condiciones existentes y elaborar los resultados de auditoría (comparar la situación real con lo que debería ser).
 - Determinar las pruebas de auditoría necesarias, que sean suficientes y adecuadas y sus fuentes.
 - Definir la metodología que se empleará, determinando las técnicas de recogida u obtención de datos para responder a las preguntas de auditoría y el tipo de investigación o método de análisis de datos.
 - Considerar las observaciones, recomendaciones y el impacto posible de la auditoría.
 - Determinar el calendario y las disposiciones en materia de gestión de calidad. Para ello, hay que considerar la posibilidad de obtener un mayor grado de eficiencia y de reducir la duración de las auditorías incrementando el número de integrantes del equipo. Deberá elaborarse un plan realista, indicando los recursos y los cometidos en relación con cada una de las tareas principales a lo largo del ciclo de auditoría. En el plan deberá detallarse la cantidad de



recursos necesarios, las competencias y conocimientos especializados del equipo auditor en la materia y el posible asesoramiento externo cuando sea necesario. Proporcionará asimismo el calendario detallado de cada fase del proceso.

- Estar en contacto con la entidad controlada para contrastar, discutir, obtener información lo más precisa posible.
- El auditor colaborador deberá presentar el plan de auditoría al responsable de la auditoría del órgano de control público para su aprobación, a través del director de auditoría, cuando este haya sido nombrado. El auditor privado colaborador deberá modificar el plan de auditoría en todo aquello que el responsable de auditoría considere necesario a fin de adaptar el contenido del trabajo al contrato de servicios y a los requerimientos que son exigibles en una auditoría pública.

5.3.2.3. La ejecución de la auditoría

El auditor colaborador deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer los resultados de la auditoría, llegar a conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de la auditoría y plantear recomendaciones cuando sea relevante y esté previsto en el contrato.

El auditor colaborador analizará la información recopilada y garantizará que los resultados de la auditoría se ponen en perspectiva y responden a los objetivos y preguntas de la auditoría; reformulando los objetivos y las preguntas de auditoría según sea necesario.

Ejemplos de algunos métodos para obtener evidencia son: evidencia física, documental, oral u otros medios en función del tipo de auditoría.

5.3.2.4. Memorando e Informe de auditoría

(Véanse las disposiciones decimoctava, decimonovena y vigésima de la Resol. Auditoría pública 30-07-15).

- Elaboración de memorando con la propuesta de conclusiones y recomendaciones. Autorizado por el responsable de la auditoría y, de acuerdo con el contrato, el auditor privado contratado elaborará un memorando en el que se hará mención a los hechos o circunstancias relevantes resultado de la auditoría, correlacionando las diversos procedimientos y pruebas de auditoría realizadas, con la propuesta de las conclusiones y recomendaciones que, a su juicio, deberían figurar en el informe de auditoría. Para ello, el auditor colaborador habrá dado previamente a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos de la auditoría, conclusiones y recomendaciones.
El auditor colaborador registrará el examen de los comentarios de la entidad auditada en los papeles de trabajo, incluidas las razones por las que el auditor colaborador los ha aceptado o rechazado.
- Propuesta de informe. El memorando incluirá una propuesta de informe que debe ajustarse en cuanto a su estructura y contenido a los términos establecidos en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE *por la que se dictan instrucciones para*



el ejercicio de la auditoría pública o norma de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya, así como en las normas técnicas, notas técnicas e instrucciones que en materia de informes se dicten en su desarrollo. No obstante, no se incluirá propuesta de informe cuando se trate de una auditoría parcial y en el contrato de servicios no se mencione que este se realice.

- El auditor colaborador deberá proporcionar informes de auditoría, que sean:
 - a) exhaustivos,
 - b) convincentes,
 - c) oportunos,
 - d) fáciles de leer, y
 - e) equilibrados.
- El auditor colaborador deberá identificar en el informe los criterios de auditoría y sus fuentes.
- El auditor colaborador explicará y documentará debidamente los resultados. Igualmente procederá cuando estos concluyan en contra de los objetivos y / o preguntas de la auditoría.
- El auditor colaborador deberá proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados en la auditoría, siempre que sea relevante y esté previsto en el contrato.
- El informe tratará asuntos tales como: el asunto en cuestión, objetivo de la auditoría y/o preguntas, criterios de auditoría y sus fuentes, métodos específicos de obtención y análisis de datos aplicados, periodo cubierto por la auditoría, fuentes de los datos, limitaciones al uso de los datos, hallazgos de la auditoría, conclusiones y recomendaciones, si hubiese.
- Firma del memorando. El memorando irá firmado por el auditor privado contratado y será remitido al responsable de la auditoría, junto con la propuesta de informe, cuyo contenido no podrá diferir del recogido en el memorando, a través del director de auditoría, cuando este haya sido nombrado.
- La firma de los informes de auditoría operativa, provisionales y definitivos, será realizada, en la IGAE, por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por director de auditoría nombrado por el Director de la ONA. 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, de acuerdo con el apartado 10 de la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*. En la IGD/IGSS serán firmados por quien corresponda en sus respectivos ámbitos y en el sector público local por el interventor local, conforme al Real Decreto 424/2017.

5.3.2.5. Denuncia de presuntos actos ilícitos

Dada la importancia del principio de legalidad que rige la actuación administrativa, recogido expresamente en la Constitución Española, así como aludido en otra normativa como la Ley 47/2003, 26 noviembre, General Presupuestaria, entre otras, el auditor colaborador debe prestar



una especial atención, dentro del alcance de esta, al contexto regulatorio y al efecto que las disposiciones legales y reglamentarias tienen sobre el objeto de la auditoría o en relación a este.

Al llevar a cabo una auditoría operativa, si el auditor colaborador descubre actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al responsable de la auditoría del órgano de control del sector público, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado. Asimismo, el auditor colaborador debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o pesquisas judiciales. Así, dentro de su respectivo ámbito de aplicación, se tendrá en cuenta la Sección 6.ª de las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas, 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* y a los artículos 5 y 6 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*, o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que en su caso les sustituya.

Respecto a las responsabilidades penales, el auditor colaborador comunicará al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría, tan pronto tenga noticia del posible alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública, independientemente de la emisión del correspondiente memorando y propuesta de informe de auditoría y de que en él se hagan constar los hechos manifestados, limitándose el informe a materias que no comprometan las posibles investigaciones, tales como datos que ya fueran de conocimiento público.

5.3.3. Auditoría de cumplimiento

(Véanse las Normas de Auditoría del Sector Público aplicables a la auditoría de cumplimiento).

5.3.3.1. Actividad preliminar

Además de cumplir con la autoevaluación de la independencia y de las situaciones de incompatibilidad del auditor, el auditor colaborador propondrá al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría del órgano de control público, cuando este haya sido nombrado, la documentación que se considere necesaria solicitar a la entidad auditada para incluirla, en su caso, en los “Términos del documento de inicio de una auditoría de cumplimiento” (TDA) o documento de similar contenido que pueda establecerse de acuerdo con la correspondiente regulación, antes de que el responsable de la auditoría envíe el oficio de comunicación de inicio de la auditoría a la entidad auditada.

5.3.3.2. Planificación de la auditoría

- El auditor colaborador debe identificar explícitamente al usuario o los usuarios previstos y a la parte responsable y examinar las implicaciones de sus funciones a fin de llevar a cabo la auditoría y establecer la comunicación según corresponda.



- El auditor colaborador debe definir la materia a controlar que se va a medir o evaluar en relación con los criterios (puntos de referencia que se utilizarán para evaluar o medir el asunto sobre el cual se realizará el control), siempre que no le vengan ya establecidos por el órgano de control del sector público o por la propia legislación.
- El auditor colaborador debe identificar los criterios de auditoría pertinentes antes de llevar a cabo el trabajo a fin de contar con una base para formular una conclusión sobre la materia controlada, siempre que no le venga establecido por el órgano de control del sector público o por la propia legislación.

Los criterios jurídicos pueden derivarse de:

- a) normas y reglamentos;
 - b) tratados internacionales y otros acuerdos;
 - c) código de ética.
- Si, al llevar a cabo la auditoría, el auditor colaborador identifica infracciones de otros criterios de auditoría pertinentes que sean diferentes de los identificados en la fase de planificación, tiene la responsabilidad de informar de dichas infracciones.
 - En función del mandato del órgano de control del sector público, las características de la materia controlada y las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el auditor colaborador decidirá si la auditoría ofrecerá una seguridad razonable o limitada, siempre que no le venga determinado por la legislación aplicable o por el propio órgano de control del Sector Público.
 - El auditor colaborador determinará la materialidad a fin de establecer una base para el diseño de la auditoría y revalorarla a lo largo del proceso.
 - El auditor colaborador debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el sistema de control interno, a fin de planificar y llevar a cabo la auditoría de manera eficaz.
 - El auditor colaborador elaborará y preparará la documentación sobre una estrategia y un plan de auditoría que describan conjuntamente el modo en que se efectuará el trabajo para emitir informes que sean apropiados en función de las circunstancias, los recursos necesarios para ello y la organización temporal del trabajo de auditoría.
 - La estrategia de auditoría contendrá los siguientes elementos:
 - el objetivo de la auditoría, la materia objeto de control, el alcance, los criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento teniendo en cuenta el mandato de lo establecido en el contrato de servicios y lo que establezca el órgano de control del sector público;
 - el tipo de trabajo;
 - el nivel de seguridad que se ha de proporcionar;
 - la composición del equipo de auditoría y la asignación de tareas dentro de él, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos y las fechas del control de calidad;
 - la comunicación con la entidad auditada;
 - la comunicación de obligaciones, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse;
 - las entidades abarcadas por la auditoría;



- la evaluación de la materialidad.
- El plan de auditoría podrá incluir:
 - la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría planificados, así como el momento en que se llevarán a cabo;
 - una evaluación del riesgo y de los controles internos pertinentes para la auditoría;
 - los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta al riesgo;
 - la posible evidencia de auditoría que se recopilará durante la auditoría.
 - El auditor deberá presentar el plan de auditoría al responsable de auditoría a través del director de la auditoría, cuando este haya sido nombrado, del órgano de control público para su aprobación. El auditor privado contratado modificará el plan de auditoría en todo aquello que el responsable de auditoría considere necesario a fin de adaptar el contenido del trabajo al contrato de servicios y a los requerimientos que son exigibles en una auditoría pública.

5.3.3.3. Ejecución de la auditoría

El auditor colaborador planificará y llevará a cabo los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita elaborar una conclusión con el nivel de seguridad determinado.

El auditor colaborador comparará la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados a fin de establecer los hallazgos para las conclusiones de auditoría.

A partir de los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor colaborador extraerá una conclusión sobre si la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme a los criterios aplicables.

5.3.3.4. Memorando e Informe

- Elaboración de memorando con la propuesta de conclusiones. Autorizado por el responsable de la auditoría y, de acuerdo con el contrato, el auditor privado contratado (auditor colaborador) elaborará un memorando en el que se hará mención a los hechos o circunstancias relevantes resultado de la auditoría, con la propuesta de las conclusiones que, a su juicio, deberían figurar en el informe de auditoría. Para ello, el auditor colaborador habrá dado previamente a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos de la auditoría, conclusiones y recomendaciones.

El auditor colaborador registrará el examen de los comentarios de la entidad auditada en los papeles de trabajo, incluidas las razones por las que el auditor colaborador los ha aceptado o rechazado.

- Propuesta de informe. El memorando incluirá una propuesta de informe que debe ajustarse en cuanto a su estructura y contenido, a los términos establecidos en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública* o norma de la misma o similar naturaleza, materia



o contenido que la sustituya, así como en las normas técnicas, notas técnicas e instrucciones que en materia de informes se dicten en su desarrollo. No obstante, no se incluirá una propuesta de informe cuando se trate de una auditoría parcial y en el contrato de servicios no se mencione que este se realice.

- Firma del memorando. El memorando irá firmado por el auditor privado contratado y será remitido al responsable de la auditoría, junto con la propuesta de informe, cuyo contenido no podrá diferir del recogido en el memorando, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado.
- Firma de los informes de auditoría de cumplimiento. Los informes de auditoría de cumplimiento, provisionales y definitivos, serán firmados, en la IGAE, por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría nombrado por el Director de la ONA. 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, de acuerdo con el apartado 10 de la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*. En la IGD/IGSS serán firmados por quien corresponda en sus respectivos ámbitos y en el sector público local por el interventor local conforme al Real Decreto 424/2017.

5.3.3.5. Denuncia de presuntos actos ilícitos

Dada la importancia del principio de legalidad que rige la actuación administrativa, recogido expresamente en la Constitución Española, así como aludido en otra normativa como la Ley 47/2003, 26 noviembre, General Presupuestaria, entre otras, el auditor colaborador debe prestar una especial atención, dentro del alcance de esta, al contexto regulatorio y al efecto que las disposiciones legales y reglamentarias tienen sobre el objeto de la auditoría o en relación a este.

Al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, si el auditor colaborador descubre actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al responsable de auditoría del órgano de control del sector público, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado. Asimismo, el auditor colaborador debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o pesquisas judiciales. Así, dentro de su respectivo ámbito de aplicación, se tendrá en cuenta la Sección 6.ª *De las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas*, 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* y a los artículos 5 y 6 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*, o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que en su caso les sustituya.



Respecto a las responsabilidades penales, el auditor colaborador comunicará al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría cuando este haya sido nombrado, tan pronto tenga noticia del posible alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública, independientemente de la emisión del correspondiente memorando y propuesta de informe de auditoría y de que en él se hagan constar los hechos manifestados, limitándose el informe a materias que no comprometan las posibles investigaciones, tales como datos que ya fueran de conocimiento público.

5.3.4. Auditorías de cuentas

5.3.4.1. Actividades preliminares:

- Además de cumplir con la autoevaluación de la independencia y de las situaciones de incompatibilidad del auditor, el auditor colaborador propondrá al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría del órgano de control público, cuando este haya sido nombrado, la documentación que se considere necesaria solicitar a la entidad auditada para incluirla, en su caso, en los “Términos del documento de inicio de una auditoría de cuentas” (TDA) de acuerdo con normativa reguladora de dicho documento antes de que el responsable de la auditoría envíe a la entidad auditada el oficio de comunicación de inicio de la auditoría.
- En los casos en que se produzcan retrasos en las adjudicaciones de los contratos de servicios para la colaboración de auditores privados en las auditorías de cuentas públicas, dado que en estos trabajos existen plazos regulados para la emisión de los informes, para una organización más eficiente de la auditoría podrá emitirse el TDA previamente incluyendo en el plan de colaboración aquella documentación que se estime necesaria por el titular del órgano de control (responsable del trabajo, a propuesta del director de auditoría, en su caso), justificándolo en los papeles de trabajo que formen parte del archivo de revisión, completándose posteriormente con la propuesta de la restante documentación que considere necesaria el auditor colaborador una vez se adjudique el contrato.
- Documentación a tener en cuenta:
 - NIA-ES-SP 1210.
 - Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017 sobre el procedimiento de "Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas" (TDA) o normativa técnica que la sustituya.
 - Anexo Nota Técnica 1/2017 sobre el procedimiento de "Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas" (TDA) o normativa técnica que la sustituya.
- Proponer al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría del órgano de control público, cuando este haya sido nombrado, la comunicación oportuna con el auditor predecesor, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1510 R, A5, al inicio de la auditoría, y a lo largo de esta cuando sea necesario, cuando se haya producido un cambio de auditores, para lo que se tendrá en cuenta el artículo 145.3 de la LGP y el artículo 6.3 del Real Decreto 424/2017. Además, se registrarán por los requerimientos del Código de Ética para la auditoría pública aplicables.



5.3.4.2. Fase de planificación

(Véanse principalmente las NIA-ES-SP 1240, 1250, 1300, 1315, 1320, 1330 y 1600 y sus Notas Explicativas "NE" para las auditorías de cuentas).

5.3.4.2.1. Fase de planificación: Estrategia global de auditoría.

Según el apartado 8 de la NIA-ES-SP 1300: "Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:

- a) identificará las características del trabajo que definen su alcance;
- b) determinará los objetivos del trabajo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del trabajo;
- d) considerará los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados para la entidad por el responsable del trabajo; y
- e) determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el trabajo. (Ref.: Apartados A8-A11)".

A este respecto, el auditor colaborador realizará una estrategia global de auditoría teniendo en cuenta, además de las NIA-ES-SP ya citadas para la planificación, en concreto lo dispuesto en el Anexo de la NIA-ES-SP 1300.

La estrategia de auditoría se referirá al:

- Conocimiento de la entidad, de su entorno y del marco normativo. Identificación de riesgos y su evaluación.
- Aplicación de procedimientos analíticos para la valoración del riesgo.
- Entendimiento del control interno de la entidad, incluyendo las tecnologías de la información. Evaluación del grado de confianza que este le merece al auditor. Identificación y evaluación de riesgos.
- Identificación de posibles riesgos de fraude.
- Determinación de la importancia relativa o materialidad.
- Consideración de la necesidad de contar con un experto externo del auditor en los términos de la NIA-ES-SP 1620.
- Identificación de saldos, transacciones, afirmaciones e informaciones significativas a revelar en las cuentas.
- Valoración de los riesgos de incorrección material (mapa o matriz de riesgos).
- Propuesta al responsable de la auditoría o, en su caso, al director de auditoría cuando este haya sido nombrado por no asumir el responsable personalmente la planificación, dirección y supervisión final del trabajo, de los asuntos relevantes del proceso de planificación a comunicar a la entidad auditada.



5.3.4.2.2. Fase de planificación: Plan de auditoría

Según el apartado 9 de la NIA-ES-SP 1300: “El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA-ES-SP 1315;
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA-ES-SP 1330;
- otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el trabajo se desarrolle conforme con las NIA-ES-SP. (Ref.: Apartado A12)”

Entre otros se incluirán:

- Respuestas del auditor a los riesgos valorados (programas de trabajo en los que se detallan los procedimientos y pruebas a realizar y el sistema de determinación y selección de muestras).
- Selección del equipo de auditoría y distribución de tareas, incluyendo la previsión de tiempos necesaria para ejecutar las distintas fases de la auditoría.

5.3.4.2.3. Planificación de la auditoría: aprobación, modificación y estructura y formato

- Aprobación de la planificación. La estrategia global y el plan de auditoría constituyen la planificación de la auditoría (NIA-ES-SP 1300). Esta, y las propuestas de modificación por parte del auditor colaborador de la planificación inicialmente aprobada, deberán ser remitidas para aprobación del responsable de la auditoría, a través del director de auditoría del órgano de control público, cuando este haya sido nombrado.
- Modificaciones de la planificación. El auditor colaborador deberá modificar la planificación de la auditoría en todo aquello que el responsable de la auditoría considere necesario a fin de adaptar el contenido del trabajo al contrato de servicios y a los requerimientos que son exigibles en una auditoría pública. El auditor colaborador podrá proponer al responsable de la auditoría, bien directamente o indirectamente a través del director de auditoría cuando este haya sido nombrado, modificaciones de la planificación aprobada cuando lo crea necesario en el transcurso de la auditoría.
- Estructura y formato de la planificación de la auditoría. Normalmente, salvo indicación en contrario por parte del auditor público, será aquel que tenga establecido el auditor colaborador con tal de que se adapte a lo indicado en las NIA-ES-SP aplicables en dicha tarea.

5.3.4.2.4. Planificación de la auditoría: documentación.

El auditor colaborador incluirá en la documentación de auditoría, según el apartado 12 de la NIA-ES-SP 1300:



- a) “la estrategia global de auditoría;
- b) el plan de auditoría; y
- c) cualquier cambio significativo realizado durante el trabajo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios. (Ref.: Apartados A16-A19)”

“La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar las cuestiones significativas al equipo del trabajo”. (NIA-ES-SP 1300, 16)

“La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados. Asimismo, sirve como registro de la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución”. (NIA-ES-SP 1300, 17)

“Un registro de los cambios significativos en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría, y de los consiguientes cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, explica el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos, así como la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría”. (NIA-ES-SP 1300, 18)

5.3.4.3. Fase de ejecución de la auditoría pública.

(Véanse principalmente las NIA-ES-SP 1240, 1250, 1450, las del grupo 1500 y 1600 y sus Notas Explicativas “NE”, así como la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad) o normativa técnica que la sustituya.

El auditor colaborador aplicará los procedimientos de auditoría posteriores que estime oportunos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Documentación (NIA-ES-SP 1230, 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)”.



Todos los papeles de trabajo de la auditoría a la que se refiere el contrato son propiedad del órgano de control público contratante, incluidos los elaborados u obtenidos por el auditor colaborador. Estos permanecerán en las oficinas del órgano de control público.

5.3.4.4. Redacción de memorando de conclusiones y propuesta de informe

(Véanse las NIA-ES-SP del grupo 1700 y las disposiciones decimonovena y vigésima de la Resol. Auditoría pública 30-07-15, así como 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) y la Nota Técnica de la ONA 2/2020 sobre la emisión de informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales) o normativa técnica que la sustituya.

- Elaboración de memorando con la propuesta de conclusiones. Autorizado por el responsable de la auditoría y, de acuerdo con el contrato, el auditor colaborador elaborará un memorando en el que se hará mención a los hechos o circunstancias relevantes resultado de la auditoría, con la propuesta de las conclusiones que, a su juicio, deberían figurar en el informe de auditoría de las cuentas anuales, o de los estados financieros que correspondan según contrato. En él se incluirán las salvedades y otros hechos o circunstancias relevantes que, a su juicio, deben ser reflejadas en el informe de auditoría correspondiente y, en su caso, en el informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA). Para ello, el auditor colaborador habrá dado previamente a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos de la auditoría, conclusiones y recomendaciones.
El auditor colaborador registrará el examen de los comentarios de la entidad auditada en los papeles de trabajo, incluidas las razones por las que el auditor colaborador los ha aceptado o rechazado.
- Propuesta de informe. El memorando incluirá una propuesta de informe que deberá ajustarse en cuanto a su estructura y contenido a los términos previstos en las NIA-ES-SP y las normas técnicas, notas técnicas e instrucciones que en materia de informes se dicten en su desarrollo. No obstante, no se elaborará e incluirá informe de auditoría cuando se trate de una auditoría parcial y en el contrato de servicios no se mencione que este se realice, aunque sí se elaborará el memorando.
Cuando de acuerdo con el contrato y en atención a los resultados de la auditoría de cuentas el auditor colaborador deba emitir una propuesta de IRCIA, esta propuesta se emitirá en el plazo que determine el contrato, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma Técnica *de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)* o normativa de igual o similar naturaleza que la sustituya.
- Memorando sobre trabajos complementarios. Cuando en virtud de lo previsto en las NIA-ES-SP y normas y notas técnicas de informes de auditoría de cuentas, así como en el IRCIA, el auditor público, en aplicación del artículo 167.4 de la LGP, considere conveniente extender el objeto de la auditoría de cuentas anuales (u otros estados financieros, según proceda) a otros aspectos de la gestión de la entidad auditada, el



auditor privado contratado deberá facilitar un memorando en el que expondrá sus conclusiones sobre los trabajos complementarios realizados, de acuerdo con las estipulaciones del contrato. Dicho memorando deberá ajustarse, en cuanto a su estructura y contenido, a los modelos que al efecto pueda establecer la IGAE.

- Firma de los memorandos. Los memorandos (el que atañe estrictamente a la auditoría de cuentas y el que se refiere a la extensión del alcance de esta, en su caso) irán firmados por el auditor colaborador y los entregará al responsable de la auditoría, junto con la propuesta de informe de auditoría, cuyo contenido no podrá diferir del recogido en los memorandos, a través del director de auditoría, cuando este haya sido nombrado.
- Emisión de informe de auditoría por el auditor colaborador. Cuando por razón de la legislación aplicable a la entidad auditada, cuando acuda a mercados financieros o por otras razones debidamente ponderadas, la IGAE/IGSS/IGD/órgano interventor de la entidad local, a través del responsable de la auditoría y a petición de la entidad auditada, autorice la emisión de un informe de auditoría de cuentas por el auditor colaborador, este deberá emitir además de los memorandos mencionados anteriormente, dicho informe de auditoría, cuyo contenido no podrá diferir del recogido en el memorando de conclusiones y en el que se mencionará que ha sido emitido en virtud del contrato de servicios suscrito. Dicho informe será firmado por el auditor privado contratado y entregado al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría cuando este haya sido nombrado, con el membrete identificativo del auditor que lo emite, para que la IGAE/IGSS/IGD/órgano interventor de la entidad local lo remita a la entidad auditada.
En todo caso, la posibilidad de emisión de dicho informe debe estar prevista en el contrato de servicios a suscribir con el auditor privado.
- Firma de los informes de auditoría de cuentas. Los informes de auditoría de cuentas, provisionales y definitivos, serán firmados, en la IGAE, por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría nombrado por el Director de la ONA. 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, de acuerdo con el apartado 10 de la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio, de la IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*. En la IGD/IGSS serán firmados por quien corresponda en sus respectivos ámbitos y en el sector público local por el interventor local, conforme con el Real Decreto 424/2017.
- En el caso de que el auditor colaborador deba emitir informes como consecuencia de mejoras técnicas incluidas en su oferta, los informes elaborados serán firmados exclusivamente por el mencionado auditor privado contratado.

5.3.4.5. Denuncia de presuntos actos ilícitos

Dada la importancia del principio de legalidad que rige la actuación administrativa, recogido expresamente en la Constitución Española, así como en otra normativa como la Ley 47/2003, 26 noviembre, General Presupuestaria, entre otras, el auditor colaborador debe prestar una



especial atención al contexto regulatorio y al efecto directo o indirecto que las disposiciones legales y reglamentarias tienen sobre los estados financieros, según dispone el apartado 6 de la NIA-ES-SP 1250, todo ello dentro del alcance que para la auditoría de cuentas se establece en la LGP, en las NIA-ES-SP, en las Notas técnicas de la ONA y demás normativa que resulte de aplicación.

Al llevar a cabo una auditoría de cuentas, si el auditor colaborador descubre actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido actos ilícitos o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al responsable de la auditoría del órgano de control del sector público, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado. Asimismo, el auditor colaborador debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o pesquisas judiciales. Así, dentro de su respectivo ámbito de aplicación, se tendrá en cuenta la Sección 6.ª De las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas, 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* y a los artículos 5 y 6 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*, o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que en su caso les sustituya, así como la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 *sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad* o normativa técnica que la sustituya.

Respecto a las responsabilidades penales, el auditor colaborador comunicará al responsable de la auditoría, a través del director de auditoría, cuando haya sido nombrado, tan pronto tenga noticia del posible alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública, independientemente de la emisión del correspondiente memorando y propuesta de informe de auditoría y de que en él se hagan constar los hechos manifestados, limitándose el informe a materias que no comprometan las posibles investigaciones, tales como datos que ya fueran de conocimiento público.

5.4. Responsabilidades del auditor colaborador

La responsabilidad civil de los auditores colaboradores será tanto contractual como extracontractual. En este sentido, en el contrato de servicios y en virtud de las prerrogativas del órgano de contratación, este podrá declarar, entre otras, la responsabilidad imputable al contratista a raíz de la ejecución. Esta responsabilidad incluirá cuando por dolo o culpa graves los auditores colaboradores actúen con infracción de las disposiciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para el ámbito de la IGAE, y de las demás normas que rigen para la auditoría pública, quedando obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de su actuación, con independencia de la responsabilidad penal o de otra naturaleza que les pueda corresponder.



6. AUDITORÍAS DE CUENTAS DE GRUPOS PÚBLICOS QUE INCLUYEN COMPONENTES AUDITADOS MERCANTILMENTE.

6.1. Normativa a considerar

En cuanto a las limitaciones normativas que condicionan las relaciones entre el equipo de trabajo del grupo sometido a auditoría de cuentas y el auditor del componente nombrado mercantilmente cabe citar:

- La NIA-ES-SP 1600 *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*. En concreto, el apartado 11 referente a la responsabilidad del auditor jefe del grupo. En este apartado se indica que estará eximido de responsabilidad respecto al componente el responsable del trabajo del grupo u órgano de control al que este pertenece, quedando así delimitada la responsabilidad, cuando este utilice el trabajo del auditor del componente nombrado mercantilmente.
- De acuerdo con el artículo 1.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, *de Auditoría de Cuentas*, (LAC), esta Ley “no resulta aplicable a las auditorías de cuentas que se realicen por los órganos del sector público estatal, autonómico o local en el ejercicio de sus competencias, que se regirán por su legislación específica de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional segunda”.
- Asimismo, el artículo 7.9 de la LAC establece que:

Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las auditorías que se realizan por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público sobre las cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles. Este tipo de auditorías se regirá por la normativa específica del sector público.

- Por otro lado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 31 de la LAC, en relación al deber de secreto por parte del auditor privado “de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas”, el artículo 32.d) de la LAC permite levantar ese secreto a:

Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.



Este artículo 32 de la LAC sitúa, por tanto, el levantamiento del secreto exclusivamente a un asunto concreto y que en el caso de la auditoría de grupo se aplicaría para disponer de la información necesaria respecto a un asunto identificado como riesgo en el informe de auditoría del auditor del componente nombrado mercantilmente. Este interés exclusivo en el riesgo identificado en el informe del auditor privado es porque el auditor del grupo solo es responsable respecto de la auditoría de un componente realizada por un auditor nombrado mercantilmente de los riesgos que este haya señalado en su informe de auditoría, tal y como establece la NIA-ES-SP 1600, en los recuadros que figuran en los apartados de la introducción, 9.b) y 11. Esta limitación de responsabilidad es precisamente por la diferente normativa que les aplica y por razones de eficiencia en la utilización de los recursos públicos.

- Asimismo, y a los efectos de realizar una auditoría más eficiente también podría ser posible solicitar información, sobre la base y contexto de las limitaciones expuestas, por aplicación del artículo 145.3 y la disposición adicional tercera de la LGP. Esta obligación está también contemplada en el artículo 6.3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*.

Ante situaciones de especial complejidad en la interpretación y aplicación de las normas citadas, el auditor público puede considerar necesario tomar el correspondiente asesoramiento jurídico.

6.2. Actuaciones del auditor mercantil ante el auditor del grupo

Recibir y atender, dentro de los términos de los artículos 32.d) y h) de la LAC y el 145.3 de la LGP, así como la disposición adicional tercera de la LGP (para el ámbito local los artículos 6.3 y 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*), a la carta de solicitud de información del equipo de trabajo del grupo en la que, entre otras cuestiones, podrá incluir:

- Que le facilite al equipo de auditoría del grupo información sobre los asuntos concretos que se indican en la carta en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio cerrado al que se refiera la auditoría de la entidad auditada (componente) y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

Estas cuestiones pueden estar relacionadas tanto con la planificación de la auditoría del grupo, como puedan ser:

- La identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando.
- información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.
- los riesgos identificados y su valoración,
- la aclaración de la determinación de la importancia relativa.
- Una relación de partes vinculadas de las que el auditor mercantil del



componente tenga conocimiento, incluidas las no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del trabajo del grupo.

- Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
- Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
- Deficiencias significativas en el control interno que el auditor mercantil del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Hechos posteriores al cierre de los que tenga conocimiento.

Como relacionadas con la fase de ejecución tales como:

- Los procedimientos posteriores aplicados y los hallazgos obtenidos.
- Confirmación de que colaborará con el equipo del trabajo del grupo, dentro de los términos legales.
- Facilitar al equipo del trabajo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, de acuerdo con la legislación vigente y según indica el apartado A59 de la NIA-ES-SP 1600.
- Una mención de si ha cumplido con los requerimientos del equipo de trabajo del grupo.
- Que indique cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo de trabajo del grupo, especialmente hechos significativos o inusuales.

6.3. Formas de comunicación entre el auditor público y el auditor privado del componente

- Carta de solicitud de información del equipo de trabajo del grupo dirigida al auditor mercantil del componente.
- Comunicaciones no escritas (telefónicas, presenciales).

7. SUCESIÓN DE UN AUDITOR PRIVADO POR UN AUDITOR PÚBLICO EN EL ÁMBITO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO.

Trata del supuesto en que un auditor público sucede a uno privado en la realización de una auditoría a una entidad del sector público. Los principales motivos son:

- Cambio de titularidad del sector privado al sector público de una entidad auditada de un ejercicio para otro.
- Una sociedad mercantil que, de acuerdo con la normativa mercantil que la regula, deja de estar obligada a auditarse y el órgano de control decide incluirla en su plan de control (art. 168 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*).
- Cuando en una fundación se realiza una auditoría voluntaria por un auditor privado, al no estar obligada a auditarse y en el ejercicio siguiente deviene en obligatoria y pasa a ser competencia del órgano de control público (art. 168 Ley 47/2003, de 26 de noviembre).
- Cualesquiera otras sucesiones en las cuales, en el periodo o periodos anteriores, haya



realizado un trabajo de auditoría un auditor privado y este haya sido relevado por un auditor público u órgano de control.

7.1. Normativa que ha de tenerse en cuenta

- Artículos 1.4, 31 y 32.d) y h) de la LAC.
- Artículos 145.3 y 168 y disposición adicional tercera de la LGP.
- Artículos 6.3 y 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*.
- NIA-ES-SP 1510 R.

7.2. Actuaciones del auditor mercantil ante el auditor público

En este caso, teniendo en cuenta que al auditor público y al privado les aplica distinta legislación, y considerando lo dispuesto en la NIA-ES-SP 1510 R, así como los artículos 1.4, 31 y 32.d) y h) de la LAC, anteriormente mencionados en el apartado 6 de esta Norma Técnica, y el artículo 145.3 y la disposición adicional tercera de la LGP (para el ámbito local los artículos 6.3 y 29.3.A) del Real Decreto 424/2017), el auditor privado, en atención a la petición del auditor público realizada por carta y exclusivamente para los fines de la auditoría de cuentas:

- Facilitará al auditor sucesor la información de la que dispone sobre los saldos de cierre en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio en cuestión de la entidad auditada, facilitándole el acceso a los papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información de auditoría relevante, de acuerdo con la legislación vigente y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo, poniéndose a su disposición para consultas para poder:
 - Detectar si los saldos de apertura contienen incorrecciones materiales en las cuentas anuales.
 - Comprobar si se han aplicado de manera uniforme las políticas contables adecuadas en el periodo actual y en el anterior, o si los cambios efectuados a este respecto se han registrado, presentado y revelado adecuadamente conforme a lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable.

Todo ello, dentro de los términos de la normativa anteriormente citada.

- Que, conociendo el contexto en el cual el auditor público va a utilizar el trabajo de dicho auditor mercantil, confirmará que colaborará con el auditor público.
- Una mención de si ha cumplido con los requerimientos del auditor público.
- Indicará cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría pública en relación a los saldos de cierre, o sobre la que el auditor privado desee llamar la atención del auditor público.

7.3 Sucesión de un auditor privado a uno público

Trata del supuesto en que un auditor privado sucede a uno público en la realización de una auditoría a una entidad del sector público o que lo fue en el ejercicio anterior. Los principales motivos son:



- Cambio de titularidad del sector público al sector privado de una entidad auditada de un ejercicio para otro.
- Una sociedad mercantil pasa de no estar obligada a auditarse por la legislación mercantil, si bien sí fue auditada en el ejercicio anterior por el auditor público al haberse incluido dentro del plan anual de auditorías, a una auditoría obligatoria en el ámbito mercantil (art. 168 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *de la Ley General Presupuestaria*).
- Cuando una fundación pasa de estar obligada a auditarse por su normativa específica a no estar sometida a esa obligación en el ejercicio siguiente, siendo en ese auditada voluntariamente a nivel privado (art. 168 Ley 47/2003, de 26 de noviembre).
- Cualesquiera otras sucesiones en las cuales, en el periodo o periodos anteriores, haya realizado un trabajo de auditoría el auditor público y este haya sido relevado por un auditor privado.

En estos casos, por criterios de reciprocidad, se seguirá lo expuesto en el apartado anterior para el caso inverso, dentro lo establecido en la normativa y en especial el artículo 145.1 de la Ley 47/2003, *General Presupuestaria* y el artículo 5.1 del Real Decreto 424/2017.

8. RELACIONES ENTRE AUDITORES PÚBLICOS PERTENECIENTES A DISTINTOS ÓRGANOS DE CONTROL QUE SE SUCEDAN O COLABOREN EN AUDITORÍAS PÚBLICAS

8.1. Sucesión entre auditores públicos de distintos órganos de control

8.1.1. Normativa a considerar

- Artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público*.
- Artículo 145.3 y disposición adicional primera de la LGP.
- Artículo 6.3 del Real Decreto 424/2017.
- NIA-ES-SP 1510 R para la auditoría de cuentas.

8.1.2. Actuaciones del auditor público predecesor ante el auditor público sucesor

Las administraciones públicas están sometidas al deber de colaboración entre ellas en los términos establecidos en los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público*. Por este motivo, el órgano de control público predecesor (auditor predecesor), en atención a la petición que le sea realizada por carta por parte del órgano de control perteneciente a otra administración pública (auditor sucesor) y exclusivamente para los fines de la auditoría de cuentas:

- Facilitará al auditor sucesor la información de la que dispone sobre los saldos de cierre, en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio en cuestión de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo. Todo ello, de acuerdo con los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público* y con el artículo 145.3 LGP y la NIA-ES-SP 1510 R (esta norma para aquellas administraciones que la hayan adoptado).



- Que, conociendo el contexto en el cual el auditor público sucesor va a utilizar el trabajo de dicho auditor predecesor, confirmará que colaborará con el auditor público sucesor.
- Una mención de si ha cumplido con la petición de información del auditor público sucesor.
- Indicará cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría pública en relación a los saldos de cierre, o sobre la que el auditor predecesor desee llamar la atención del auditor público sucesor.

8.2. Colaboración de un órgano de control público en la auditoría competencia de otro órgano de control también público

8.2.1. Normativa a considerar

- Disposición adicional primera de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*. Relativa a la colaboración entre la Intervención General de la Administración del Estado y las comunidades autónomas y entidades locales.
- Artículos 47 al 53 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público* (LRJSP), sobre los convenios.
- Artículo 34 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*. Referido a la colaboración en las actuaciones de auditoría pública.
- La Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, de 25 de octubre de 2019. (Resol. NIA-ES-SP 25-10-19).
- La Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado*. (Resol. Independencia 20-09-17).
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*, (Resol. Auditoría pública 30-07-15), entre otras, en su disposición quinta apartados 2.d), 2.e), 3.a), 4.a), 5.a), 5.g) y disposición decimoquinta apartado 3 o, en su caso, la normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya.
- La Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado, *por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público*. (NASP) (Para las auditorías de cumplimiento y operativas, excepto las normas relativas al sujeto auditor), o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya.
- Nota Técnica de la ONA 2/2020, *sobre la emisión de informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales* o normativa técnica que la sustituya.
- La Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, *sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos* (IONAPI), en concreto en el punto IV.2.



- Resolución de 1 de junio de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), *por la que se aprueba la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)*.
- Norma Técnica *sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado* aprobada por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas en su reunión de 11 de abril de 2007 (NTIR) o la norma de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya.

8.2.2. Actuaciones del auditor público que colabora en la auditoría competencia de otro órgano de control público

La auditoría pública se realizará con el alcance y en los términos convenidos entre las partes. A este respecto, el contenido de los convenios se ajustará a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 40/2015 *RJSP*.

Como requisito previo al inicio de cualquier auditoría se realizará la evaluación de la independencia del auditor, así como de su posible situación de incompatibilidad de acuerdo con la Resolución de 20 de septiembre de 2017, *de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado, así como* la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, *sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI)*. Se aplicará, en similares términos y siempre dentro de lo convenido, lo dispuesto en los apartados 5.3.1, 5.3.2, 5.3.3 y 5.3.4 para la colaboración de auditores privados con el auditor público.

9. ACCESO DE LOS AUDITORES PÚBLICOS A LA INFORMACIÓN CORRESPONDIENTE A LAS AUDITORÍAS REALIZADAS POR AUDITORES PRIVADOS.

9.1. Acceso a la información de las auditorías realizadas por auditores privados sobre entidades del sector público estatal

Con objeto de poder ejercer su labor en la verificación de la actividad económico-financiera del sector público, tanto la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*, como el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local* y la Ley 22/2015, 22 de julio, *de Auditoría de Cuentas*, habilitan al auditor público a acceder a la información de las auditorías realizadas por el auditor privado en las siguientes circunstancias que se detallan a continuación.

En cuanto al ámbito del sector público estatal, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, *General Presupuestaria*, dispone en su artículo 145.3 y en la disposición adicional tercera:

Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, previo requerimiento del órgano de control de la Intervención General de la Administración del Estado actuante, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de



sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle. (Artículo 145.3).

En el ejercicio de sus funciones de control, la Intervención General de la Administración del Estado podrá acceder a los papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público estatal realizados por auditores privados, a que se refiere el artículo 163 de esta ley. (Disposición adicional tercera).

Para el ámbito local, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*, determina en su disposición adicional sexta:

En el ejercicio de sus funciones de control el órgano interventor podrá acceder a los papeles de trabajo y a los documentos soporte que hayan servido de base a cualquier informe de auditoría del sector público local realizado por auditores privados.

Por su parte, la Ley 22/2015, de 20 de julio, *de Auditoría de Cuentas*, habilita en su artículo 32.d) y h) el acceso a la documentación de las auditorías de cuentas realizadas por auditores privados, quedando sujetos al deber de secreto, a:

- d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

...

- h) Quienes estén autorizados por ley.

9.2. Deber de guardar confidencialidad y secreto del auditor público

En relación al deber de guardar confidencialidad y secreto que afecta al auditor público respecto a los asuntos que conozca por su trabajo, hay que tener en cuenta lo que establece el artículo 145.1 de la LGP, el artículo 4.1 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, *por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado*, así como para el ámbito local el artículo 5.1 del RD 424/2017.

Para el ámbito del sector público estatal, el artículo 145.1 establece que:

Los funcionarios que desempeñan las funciones de control deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones sólo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito.

El artículo 4.1 del Real Decreto 2188/1995, se pronuncia en similares términos al anterior.

Y en cuanto al ámbito local, el artículo 5.1 del Real Decreto 5.1 dispone que:



Los funcionarios que ejerzan la función interventora o realicen el control financiero, deberán guardar el debido sigilo con relación a los asuntos que conozcan en el desempeño de sus funciones.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el ejercicio del control interno sólo podrán utilizarse para los fines asignados al mismo y, en su caso, para formular la correspondiente denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o penal.

Por este motivo, al ya quedar recogido expresamente en la legislación este deber de confidencialidad y secreto por parte del auditor público respecto de la información que conozca por razón de su trabajo, quedando así sujetos a su cumplimiento, no se requiere ni es necesario firmar por parte de estos, ninguna declaración de confidencialidad o secreto adicional.



ANEXO 1

SUPERVISIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS CONTRATADOS PARA LA COLABORACIÓN EN LA EJECUCIÓN DEL PLAN ANUAL DE AUDITORÍAS O DE LA EJECUCIÓN DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN CON OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

(Véase el punto 5 y el 8.2 de la Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público. Asimismo, para las actuaciones de control de los trabajos de los auditores colaboradores se tendrá en cuenta lo dispuesto en las normas que en su caso se dicten para el establecimiento de un sistema de gestión de la calidad, así como las normas técnicas, notas, instrucciones y guías que las desarrollen).

1. Equipo de revisión de las actuaciones del auditor privado contratado o del auditor público colaborador mediante convenio (auditores colaboradores)

El ejercicio de las competencias de auditoría pública a través de la contratación de servicios de auditores privados o mediante el convenio de colaboración con otras administraciones públicas exige que la IGAE/IGSS/IGD o el interventor de la entidad local realice las actuaciones necesarias para la coordinación, verificación, revisión y recepción del servicio contratado/convenido, para que quede comprobado el cumplimiento del contrato/convenio y que, de acuerdo con el criterio profesional del auditor público, el auditor contratado o convenido (el auditor colaborador) ha aplicado en las diferentes fases de la auditoría la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el sector público en España o la normativa correspondiente a la auditoría de cumplimiento u operativa, según corresponda.

Para la realización de dichas actuaciones el responsable de la auditoría designará un equipo de auditores, compuesto por funcionarios del órgano de auditoría público, denominado equipo de revisión, cuya dirección inmediata corresponderá al director de auditoría, en caso de que se hubiese nombrado.

El equipo de trabajo designado podrá realizar sus actuaciones, según la disposición décima 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*, o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya, en:

- a) En las dependencias u oficinas de la entidad auditada.
- b) En las dependencias u oficinas de otras entidades o servicios en los que exista documentación, archivos, información o activos cuyo examen se considere relevante para la realización de las actuaciones.
- c) En los locales de firmas privadas de auditoría cuando sea necesario utilizar documentos soporte del trabajo realizado por dichas firmas de auditoría por encargo de las entidades auditadas.
- d) En las dependencias de las distintas unidades de la Intervención General de la Administración del Estado (extiéndase a la IGD/IGSS/Intervenciones locales) encargadas de la realización de dichas actuaciones.



Asimismo, el equipo de trabajo podrá examinar los papeles de trabajo y cuanta documentación soporte considere necesaria, asistir a la realización de pruebas, así como requerir de los auditores colaboradores las aclaraciones que estime pertinentes.

La IGAE/IGSS/IGD/ o el interventor de la entidad local podrá acordar, cuando la necesidad del servicio así lo aconseje por razones de eficiencia técnica y organizativa, que parte de la ejecución del trabajo que es objeto del contrato de servicios para la colaboración de auditores privados con el órgano de auditoría público o del convenio con otras administraciones, sea realizado por personal de la propia Intervención. Dicha posibilidad y sus condiciones deberán, en todo caso, estar previstas expresamente en el contrato de servicios/convenio que regule la citada colaboración.

2. Funciones del responsable de la auditoría (titular del órgano de control)

Al responsable de la auditoría (*véase su definición en el epígrafe 4. DEFINICIONES*) le corresponden las siguientes funciones, de acuerdo con el alcance del contrato/convenio de colaboración:

- 2.1. Designar al director de auditoría, cuando proceda, y a los demás miembros del equipo de revisión. En el ámbito de la IGAE, propondrá motivadamente al Director de la ONA el nombramiento de un director de auditoría cuando no asuma personalmente la planificación, dirección y supervisión final de los trabajos. En otros ámbitos, la propuesta y nombramiento del director de auditoría se realizará de acuerdo con su normativa.
- 2.2. Establecer los criterios generales de la revisión a efectuar y el sistema de seguimiento y control que permita obtener información permanente del grado de ejecución de los trabajos y de los resultados que se van obteniendo.
- 2.3. Supervisar que se ha cumplido con los requerimientos de independencia e incompatibilidad.
- 2.4. Proponer las modificaciones que considere necesarias del memorando de planificación elaborado por el auditor privado/público colaborador, a fin de adaptar el contenido del trabajo a los requerimientos que son exigibles en una auditoría pública.
- 2.5. Aprobar, a propuesta, en su caso, del director de auditoría, el memorando de planificación (estrategia global y plan de auditoría) elaborado por el auditor privado/público colaborador y comunicarle a este por escrito dicha aprobación.
- 2.6. Exigir, directamente o a través del director de auditoría, al auditor privado/auditor público colaborador la asignación de medios y organización necesarios para la prestación del servicio en cada una de sus fases según las condiciones ofertadas en el proceso de contratación o de acuerdo con lo convenido en el caso de que se trate de un convenio de colaboración entre distintas administraciones.
- 2.7. Exigir la realización de pruebas adicionales a las inicialmente previstas cuando se considere necesario y requerir, directamente o a través del director de auditoría, al auditor privado o al auditor público colaborador para que modifique o complemente los trabajos realizados, cuando considere que no se están realizando con la calidad o el alcance necesarios para permitir el cumplimiento de los objetivos del control, todo ello dentro de los términos del contrato o convenio.



- 2.8. Tramitar y resolver cuantas incidencias surjan en la prestación del servicio e interpretar las condiciones establecidas en el contrato, sin perjuicio de las facultades del órgano de contratación.
- 2.9. Autorizar la emisión y aceptar los memorandos de conclusiones.
- 2.10. En su caso, autorizar la emisión de los informes que deba emitir el auditor privado/público colaborador.
- 2.11. Firmar los informes de auditoría pública, provisionales y definitivos:

- a) En la IGAE: por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría. Los informes definitivos deberán estar rubricados en todas sus páginas, salvo que se hubieran firmado electrónicamente.

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 al Director de la Oficina Nacional de Auditoría. Todo ello de acuerdo con la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, o de acuerdo con la normativa de la misma o similar naturaleza que la sustituya.

- b) En la Intervención General de la Seguridad Social: por quien corresponda de acuerdo con su normativa.
- c) En la Intervención General de la Defensa: por quien su normativa reguladora establezca.
- d) En la Administración Local: conforme al Real Decreto 424/2017.

- 2.12. Sin perjuicio de la documentación exigida por el procedimiento de contratación, recibir las entregas que constituyen el objeto del contrato, expedir las certificaciones de la labor realizada, y, en general, cuantas comunicaciones formales y escritas requiera la ejecución del contrato. Asimismo, realizar cuantas actuaciones que le correspondan se desprendan del convenio.

Cuando no se nombre director de auditoría, al responsable le corresponderán, además, las funciones específicas mencionadas en el siguiente apartado para el director de auditoría.

3. Funciones del director de auditoría

Podrá ejercer, en su caso, y bajo la autoridad del responsable de la auditoría, las funciones correspondientes a los responsables de la auditoría que le sean atribuidas, excepto las siguientes: 2.1, 2.2, 2.3, 2.5, 2.8, 2.9, 2.10, 2.11, 2.13.

Además, le corresponderá:

- 3.1. Revisar el trabajo de los auditores bajo su autoridad que forman parte del equipo de revisión y comunicar periódicamente al responsable de auditoría los resultados de la misma.



- 3.2. Verificar el cumplimiento de los requisitos de independencia e incompatibilidad de los miembros del equipo del auditor privado/público colaborador y comunicárselo al responsable de auditoría.
- 3.3. Revisar el memorando de planificación de la auditoría (estrategia global y plan de auditoría) y proponer al responsable de auditoría su aprobación.
- 3.4. Efectuar el seguimiento y control de la ejecución del contrato/convenio que permita tener información permanente y actualizada del grado de ejecución de los trabajos, así como de los resultados que se van obteniendo. Informar de ello al responsable de la auditoría.
- 3.5. Informar al responsable de la auditoría de cuantas incidencias relevantes sean detectadas en el proceso de revisión.
- 3.6. Asegurarse de que las pruebas adicionales o las correcciones propuestas han sido realizadas por el auditor privado/público colaborador.
- 3.7. Actuar de interlocutor con el auditor privado/público colaborador y con la entidad auditada, sin perjuicio de las funciones del responsable de la auditoría.

4. Actuaciones a realizar por el equipo de revisión. Fases del seguimiento de la auditoría

Se comprobará que la auditoría se ha desarrollado en todas sus fases de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría operativa, de cumplimiento o de cuentas, según se trate, vigente para el sector público en España. Para la auditoría de cuentas las normas aprobadas por Resolución del Interventor General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, teniendo además en consideración para el ejercicio de la revisión lo dispuesto en la NIA-ES-SP 1220 cuando sea de aplicación, así como las normas, notas técnicas e instrucciones que en su desarrollo se dictasen. Para las auditorías de cumplimiento y operativa se comprobará que son conformes a la Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado, *por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público (NASP)*, excepto las normas relativas al sujeto auditor que les aplica lo dispuesto en la Resolución de 25 de octubre de 2019, o normativa de la misma o similar naturaleza, materia o contenido que la sustituya, así como las normas en materia de gestión de la calidad que resultasen de aplicación. Las comprobaciones a efectuar se adaptarán en función de la clase de auditoría que se haya realizado, no obstante, con carácter general se revisarán los siguientes aspectos que se señalan a continuación en cada una de las fases de la misma:

4.1. Revisión de la planificación

El equipo de revisión, encabezado por el responsable de la auditoría o, en su caso, por el director de auditoría cuando el responsable de la auditoría o titular del órgano de auditoría, no asuma personalmente la planificación, dirección y supervisión final de los trabajos, deberá verificar tanto lo que atañe a la fase previa a la planificación (cumplimiento de los requerimientos de ética e independencia y la firma del TDA), como lo propio de la fase de planificación.

- Para las auditorías operativas y de cumplimiento se tendrá en cuenta lo dispuesto en los apartados 5.3.2.2 y 5.3.3.2 de esta Norma.
- Para la auditoría de cuentas se tendrán en cuenta principalmente las NIA-ES-SP del



grupo 1300, así como la 1600 para el grupo. El responsable de la auditoría o, en su caso, el director de la auditoría, verificará la existencia y comprobará el contenido del memorando de planificación que haga referencia a la estrategia de auditoría y al plan de auditoría y sus modificaciones. Comprobará que estos son adecuados a la naturaleza y tamaño de la entidad a auditar, dejando constancia por escrito de su examen en un memorando. Esta revisión incluye, entre otros¹, la comprobación de:

Estrategia global:

- Conocimiento de la entidad, su entorno y marco normativo. Así como la identificación de los riesgos y su valoración.
- Procedimientos analíticos empleados en la valoración del riesgo.
- Conocimiento del control interno de la entidad, incluido las tecnologías de la Información (TI). Así como la identificación de los riesgos y su valoración, indicando el grado de confianza que le merece.
- Identificación de riesgos de fraude.
- Determinación de importancia relativa o materialidad.
- Determinación de si se considera necesaria la participación de expertos del auditor.
- Identificación de saldos de estados financieros, transacciones, afirmaciones e informaciones a revelar significativas.
- Valoración de los riesgos de incorrección material (matriz de riesgos).
- Comunicación a la entidad de los asuntos relevantes del proceso de planificación.

Plan de auditoría:

- Respuestas del auditor a los riesgos valorados (programas de trabajo en los que se detallan los procedimientos y pruebas a realizar y el sistema de determinación y selección de muestras).
 - Selección del equipo de auditoría y distribución de tareas, incluyendo la previsión de tiempos necesaria para ejecutar las distintas fases de la auditoría.
- El memorando de planificación elaborado por el auditor privado/público colaborador se modificará en todo aquello que el responsable de la auditoría, considere necesario, bien directamente o a propuesta del director de auditoría, a fin de adaptar el contenido del trabajo a los requerimientos que son exigibles en una auditoría pública.
 - Una vez aprobado el memorando de planificación por el responsable de la auditoría, se comunicará por escrito dicha aprobación al auditor privado/público colaborador.

4.2. Revisión de la ejecución

¹ NIA-ES-SP 1300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.

NIA-ES-SP 1315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.

NIA-ES-SP 1320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

NIA-ES-SP 1330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.



La revisión en la fase de trabajo de campo se efectuará de forma selectiva, de manera que el equipo de revisión se limitará a realizar las comprobaciones que se consideren necesarias para verificar que, en sus aspectos básicos, el trabajo de auditoría se ha desarrollado de acuerdo con las normas de ejecución del trabajo (las NIA-ES-SP y la normativa técnica que sea de aplicación para la auditoría de cuentas y las que correspondan para la auditoría de cumplimiento y operativa y conforme a la normativa reguladora del sistema de gestión de calidad que resulte de aplicación).

La revisión no comprenderá la realización por el equipo de revisión de pruebas de auditoría adicionales a las realizadas por el auditor privado/público colaborador.

Durante la ejecución del trabajo, el responsable de la auditoría o, en su caso, el director de la auditoría, mantendrá con el auditor privado/público colaborador una comunicación regular que le permita efectuar un adecuado seguimiento, proponer las modificaciones y adaptaciones de los programas de trabajo y realizar el resto de las funciones que le han sido encomendadas.

La revisión de la ejecución de la auditoría se realizará mediante el análisis de los programas, memorandos, papeles de trabajo, documentos, soportes informáticos, etc. relacionados con cada una de las áreas consideradas en la misma. Las comprobaciones a efectuar serán las siguientes:

- Los papeles de trabajo contienen datos que permiten identificar: el nombre de la entidad controlada, ejercicio o periodo económico sobre el que se efectúa la auditoría, contenido, quién ha realizado y supervisado el papel de trabajo, fuente de la información, alcance del trabajo efectuado indicando el tamaño y criterio de selección de muestras, referencias empleadas y conclusiones.
- Los memorandos, papeles de trabajo y documentos soporte analizados han sido ordenados mediante alguno de los sistemas de referencia habituales en auditoría, facilitando así su archivo y localización.
- Los programas de trabajo son adecuados para cumplir con los objetivos de la auditoría, y las pruebas que incluyen permiten obtener evidencia suficiente y adecuada para soportar las conclusiones que de ella se deriven.
- Todas las pruebas contenidas en el programa de trabajo se han realizado en su integridad y referenciado correctamente, o bien, consta debidamente motivada su no aplicación.
- Los papeles de trabajo incluyen pruebas de auditoría dirigidas a obtener evidencia sobre el cumplimiento de la normativa aplicable y están debidamente documentadas.
- Los posibles ajustes, reclasificaciones u otras salvedades están convenientemente reflejados en hojas resúmenes, debidamente cruzados con los papeles de trabajo, y están justificados adecuadamente los cambios introducidos en los inicialmente propuestos, así como su consideración por la entidad auditada.
- Las conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo se derivan del trabajo desarrollado, son suficientes para pronunciarse sobre el objetivo perseguido, y están razonablemente soportadas, habiendo sido recogidas en el correspondiente memorando cuando su relevancia lo exija.



- Entre otros aspectos deberá velar por el correcto cumplimiento de las condiciones técnicas y de solvencia previstas en el contrato/convenio y en particular:
 - Que el número de miembros, experiencia y capacidad profesional del equipo actuante es el fijado en el contrato.
 - Que la ejecución del trabajo se desarrolla de acuerdo con los programas de trabajo previstos.
 - Que se solventan adecuadamente los problemas y puntos pendientes que se vayan planteando.
 - Que se mantienen las fechas previstas. A este respecto, y en caso de existencia de desviaciones, deberán establecerse las causas y a quién cabe atribuir la responsabilidad de las mismas.

Normalmente la revisión de la documentación soporte del trabajo realizado deberá efectuarse una vez que dicho trabajo haya sido terminado y supervisado por el responsable último del empleado que haya sido designado para efectuar dicha función, en el caso de una sociedad de auditoría, el socio de la sociedad de auditoría y cuando, según el criterio del auditor privado, se encuentre en condiciones de ser sometido a la citada revisión. No obstante, teniendo en cuenta los plazos de ejecución u otras circunstancias, el responsable de la auditoría y el auditor colaborador podrán acordar distinto momento temporal para realizarla.

4.3. Revisión de la emisión de los memorandos de conclusiones:

El equipo de revisión verificará que:

- Existe memorando de conclusiones sobre las cuentas anuales, estados financieros, actos, operaciones o procedimientos que correspondan según el objeto del contrato/convenio.
- Que el memorando ha sido remitido al responsable de la auditoría.
- Que hace mención a las salvedades y otros hechos o circunstancias relevantes que, a juicio del auditor privado contratado/público colaborador, deben ser reflejadas en el informe de auditoría correspondiente.
- Que el memorando incluye una propuesta de informe y que se ajusta en cuanto a su estructura y contenido a las normas técnicas, notas técnicas e instrucciones que en materia de informes se dicten en su desarrollo (en el caso de la auditoría de cuentas, de acuerdo con la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, de 25 de octubre de 2019 (NIA-ES-SP)).
- Cuando en virtud de lo previsto en las NIA-ES-SP y normas y notas técnicas de informes de auditoría de cuentas, así como en el IRCIA, el auditor público, en aplicación del artículo 167.4 de la LGP, considere conveniente extender el objeto de la auditoría de cuentas anuales (u otros estados financieros, según proceda) a otros aspectos de la gestión de la entidad auditada, el auditor colaborador deberá facilitar un memorando en el que expondrá sus conclusiones sobre los trabajos complementarios realizados, de acuerdo con las estipulaciones del contrato. Dicho memorando deberá ajustarse, en cuanto a su estructura y contenido, a los modelos que al efecto pueda establecer la



Intervención General.

- Los memorandos están firmados por el auditor privado/público colaborador.

4.4. Informes

Se comprobará que los informes emitidos se corresponden con los establecidos en el contrato. En todo caso se verificará que:

- Existe el *IRCIA*, cuando proceda, cumplimentado según la Norma Técnica que lo regula.
- La propuesta de informe, así como los informes provisionales y definitivos, resultado final del trabajo efectuado, expresan una opinión coherente en relación con las conclusiones obtenidas en el trabajo realizado y con el memorando de conclusiones aceptado por el responsable de la auditoría.
- Los informes se ajustan en su elaboración, estructura y contenido a las NIA-ES-SP y demás normas técnicas, notas técnicas o cualquiera otra normativa de desarrollo emitidas por la IGAE, según el tipo de auditoría (de cuentas, de cumplimiento, operativa).
- Las situaciones reflejadas en los informes deben responder a hechos reales y estar presentados de forma clara, objetiva, ponderada y sistemática y teniendo en cuenta la importancia cuantitativa y cualitativa de la misma.
- Todas las conclusiones de los informes tienen que estar debidamente fundamentadas en evidencia suficiente y adecuada, contenida en los papeles de trabajo, y, a su vez, todas las conclusiones de los papeles de trabajo con carácter relevante tienen que ser incluidas en el informe.
- Los plazos establecidos para la elaboración de los informes y su tramitación han sido respetados.
- Los informes de auditoría operativa, provisionales y definitivos, serán firmados, en la IGAE, por los jefes de división, interventores delegados, regionales o territoriales, y en su caso, por el director de auditoría nombrado por el Director de la ONA. 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, de acuerdo con el apartado 10 de la disposición vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, *por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública*. En la IGD/IGSS serán firmados por quien corresponda en sus respectivos ámbitos y en el sector público local por el interventor local, conforme al Real Decreto 424/2017.
- Cuando por razón de la legislación aplicable a la entidad auditada, cuando acuda a mercados financieros o por otras razones debidamente ponderadas, la IGAE/IGSS/IGD/órgano interventor de la entidad local, a través, en su caso, del director de auditoría y a petición de la entidad auditada, autorice la emisión de un informe de auditoría de cuentas por el auditor privado, este deberá emitir además de los memorandos mencionados anteriormente, dicho informe de auditoría, cuyo contenido no podrá diferir del recogido en el memorando de conclusiones y en el que se mencionará que ha sido emitido en virtud del contrato de servicios suscrito. Dicho informe será firmado por el auditor privado y entregado al director de auditoría con el



membrete identificativo del auditor que lo emite, para que la IGAE/IGSS/IGD/órgano interventor de la entidad local lo remita a la entidad auditada.

- En todo caso, la posibilidad de emisión de dicho informe debe estar prevista en el contrato de servicios a suscribir con el auditor privado.
- En el caso de que el auditor privado deba emitir informes como consecuencia de mejoras técnicas incluidas en su oferta, los informes elaborados serán firmados exclusivamente por el mencionado auditor privado.

4.5. Creación de un archivo de “revisión de la auditoría” correspondiente

Se verificará que la información obtenida por los auditores en el curso de sus actuaciones se conserva mediante un sistema de archivos que garantice la confidencialidad y la adecuada custodia de documentos y papeles de trabajo.

Para la conservación de los distintos documentos que se generen en el proceso de revisión se creará un archivo que se denominará “revisión de la auditoría de cuentas anuales/cumplimiento/operativa” en el que se indicará la entidad, ejercicio que corresponda y el nombre del auditor que ejecuta materialmente el trabajo.

El contenido, sin ánimo de exhaustividad, de este archivo incluirá los siguientes documentos según la NIA-ES-SP 1230, A3 y Anexo para el ámbito de la auditoría de cuentas, y para la auditoría operativa y de cumplimiento en todo aquello que corresponda en atención a las normas que lo regulan:

- Contrato de servicios de colaboración con el auditor privado acompañado de los pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas.
- Convenio de colaboración con la administración pública correspondiente.
- Acuerdo de prórroga del contrato de servicios o del convenio, en su caso.
- Modificaciones contractuales o del convenio que, en su caso, pudieran producirse.
- Oficio de decreto de la auditoría con los “Términos del documento de inicio de la auditoría”.
- Documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos de independencia y de no estar incurso en situación de incompatibilidad del auditor conforme a la normativa que le es de aplicación de todos los auditores que participen en el trabajo.
- Copia de los estados financieros o documentos auditados.
- Carta de manifestaciones.
- Copia de los memorandos de conclusiones por áreas.
- Memorandos del auditor privado/público colaborador con la propuesta de las conclusiones que, a su juicio, deberían figurar en el informe de auditoría y, en su caso, en el informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA).
- Propuesta de informe de auditoría del auditor colaborador que acompaña al memorando.
- Propuesta IRCIA elaborada por el auditor colaborador que acompaña al memorando.
- Informe provisional de auditoría de cuentas/operativa o de cumplimiento.



- Alegaciones de la entidad auditada.
- Informe definitivo de auditoría de cuentas/operativa o de cumplimiento.
- En su caso, informes provisionales y definitivos, de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA).
- Notas de observaciones del auditor privado/público colaborador a las alegaciones formuladas por la entidad a los informes emitidos.
- Papeles de trabajo de la revisión efectuada por la IGAE/IGSS/IGD/ interventor de la entidad local u órgano de control público correspondiente.
- Copia de las hojas de los puntos de revisión entregadas al auditor privado/público colaborador. En su caso, propuesta de modificación del memorando de planificación (estrategia global de auditoría y plan de auditoría) para ejercicios siguientes.
- Otros documentos y comunicaciones formales, distintas a lo señalado con anterioridad, que se hayan emitido.



ANEXO 2

ACTUACIONES DEL RESPONSABLE DE LA AUDITORÍA O DEL TRABAJO DEL GRUPO ANTE EL AUDITOR MERCANTIL DEL COMPONENTE

(Véase el epígrafe 6 de Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público).

Con el objetivo de obtener la información correspondiente a los riesgos más relevantes o significativos puestos de manifiesto en el informe del componente auditado mercantilmente, cuando se trate de un componente significativo conforme a los apartados 30 y 31 de la NIA-ES-SP 1600, o cuando no lo sea en los términos de los apartados 28 y 29 de la citada norma, el responsable de la auditoría o, en su caso, el director de auditoría del grupo:

1. Remitirá al auditor nombrado mercantilmente la carta de solicitud de colaboración, mediante burofax o medio similar, en donde, entre otras cuestiones le:

- a) Solicitará:

- La información de la que dispone sobre el asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio cerrado en cuestión, de la entidad auditada (componente) y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo, todo ello, de acuerdo con el artículo 32.d) y h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la disposición adicional tercera de la LGP.

Estas cuestiones pueden estar relacionadas tanto con la planificación de la auditoría, como puedan ser:

- los riesgos más relevantes o significativos identificados y su valoración,
- la aclaración de la determinación de la importancia relativa,
- Una relación de partes vinculadas de las que el auditor mercantil del componente tenga conocimiento, incluidas las no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del trabajo del grupo.
- Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
- Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
- Deficiencias significativas en el control interno que el auditor mercantil del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente y su opinión sobre el grado de confianza que le merece, e información que indique la existencia de fraude.

O bien relacionadas con la fase de ejecución como:



- Los procedimientos posteriores aplicados y los hallazgos obtenidos.
- Facilitar al equipo del trabajo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, de acuerdo con la legislación vigente y según indica el apartado A59 de la NIA-ES-SP 1600.
 - Que, conociendo el contexto en el cual el equipo del trabajo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del trabajo del grupo.
 - Una mención de si ha cumplido con los requerimientos del equipo del trabajo del grupo.
 - Que indique cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del trabajo del grupo.
- b) Comunicará el uso que se va a dar a dicho trabajo.
2. Evaluará la comunicación del auditor del componente. Para ello, discutirá, en su caso, las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo.
 3. Determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.
 4. Si concluyera que el trabajo del auditor del componente, en relación a los riesgos puestos de manifiesto en su informe de auditoría mercantil, es insuficiente, y que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, el equipo del trabajo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar.



ANEXO 3

SUCESIÓN DEL AUDITOR PÚBLICO AL PRIVADO

(Véase el epígrafe 7 de la Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público).

- El responsable de la auditoría pública solicitará al auditor predecesor por carta enviada por burofax o medio similar²:
 - a) La información de la que este dispone sobre los saldos de cierre en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio en cuestión de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo y el acceso a estos. Todo ello, de acuerdo con el artículo 32.d) y h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, *de Auditoría de Cuentas* y los artículos 145.3, 168 y la disposición adicional tercera de la LGP (para el ámbito local los artículos 6.3 y 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*), así como la NIA-ES-SP 1510 R.

Se trata de poder:

- Detectar si los saldos de apertura contienen incorrecciones materiales en las cuentas anuales.
 - Comprobar si se han aplicado de manera uniforme las políticas contables adecuadas en el periodo actual y en el anterior, o si los cambios efectuados a este respecto se han registrado, presentado y revelado adecuadamente conforme a lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable.
- b) Que, conociendo el contexto en el cual el auditor público va a utilizar el trabajo de dicho auditor mercantil, el auditor privado le confirme que colaborará con el auditor público.
 - c) Una mención de si ha cumplido con los requerimientos del auditor público.
 - d) Le indique cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría pública en relación a los saldos de cierre, o sobre la que el auditor del privado desee llamar la atención del auditor público.
- En su caso, recibir y contestar la carta remitida por el auditor predecesor donde se le indique al auditor público el contexto en el cual el auditor público sucesor puede utilizar el trabajo de dicho auditor mercantil.

² Con el fin de evidenciar frente a terceros tanto el contenido como la recepción del documento.



- Una vez recibida la comunicación del auditor privado:
 - a) Evaluará la comunicación del auditor mercantil. Para ello, discutirá, cuando sea posible, las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor mercantil y, según corresponda, con la dirección de la entidad.
 - b) Determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor mercantil.
 - c) Si concluyera que, tras la revisión de los papeles de trabajo del auditor mercantil en relación a los saldos de cierre (o bien estos no se le han facilitado) no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (que dependerá de la competencia e independencia del auditor predecesor) en la que basar la opinión de auditoría de cuentas pública sobre los saldos de apertura, el auditor público aplicará procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura. Todo ello, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1510 R, apartados 6 y A1-A2.



ANEXO 4

RELACIONES ENTRE AUDITORES PÚBLICOS PERTENECIENTES A DISTINTOS ÓRGANOS DE CONTROL QUE SE SUCEDAN O COLABOREN EN AUDITORÍAS PÚBLICAS

(Véase el epígrafe 8 de Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público).

1. Actuaciones del auditor público sucesor ante el predecesor

- 1.1. El responsable de la auditoría solicitará al auditor predecesor por carta enviada por burofax o medio similar³:

La información de la que este dispone sobre los saldos de cierre en relación con la auditoría de cuentas para el ejercicio en cuestión de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo. Todo ello, de acuerdo con los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, *de Régimen Jurídico del Sector Público* y los artículos 145.3 y la disposición adicional tercera de la LGP (para el ámbito local los artículos 6.3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, *por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*), así como la NIA-ES-SP 1510 R.

Se trata de poder:

- a) Detectar si los saldos de apertura contienen incorrecciones materiales en las cuentas anuales.
 - b) Comprobar si se han aplicado de manera uniforme las políticas contables adecuadas en el periodo actual y en el anterior, o si los cambios efectuados a este respecto se han registrado, presentado y revelado adecuadamente conforme a lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable.
 - c) Que, conociendo el contexto en el cual el auditor predecesor va a utilizar el trabajo del auditor sucesor, el predecesor confirme que colaborará con el auditor sucesor.
 - d) Una mención de si ha cumplido con los requerimientos del auditor predecesor.
 - e) Le indique cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría pública en relación a los saldos de cierre, o sobre la que el auditor predecesor desee llamar la atención del auditor sucesor.
- 1.2. En su caso, recibir y contestar la carta remitida por el auditor predecesor donde se le indique al auditor público sucesor el contexto en el cual este puede utilizar el trabajo de dicho auditor predecesor.
- 1.3. Una vez recibida la comunicación del auditor predecesor, el responsable de la auditoría

³ Con el fin de evidenciar frente a terceros tanto el contenido como la recepción del documento.



sucesor:

- a) Evaluará la comunicación del auditor predecesor. Para ello, discutirá, cuando sea posible, las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor predecesor y, según corresponda, con la dirección de la entidad.
- b) Determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor predecesor.
- c) Si concluyera que, tras la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor en relación a los saldos de cierre (o bien estos no se le han facilitado) no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (que dependerá de la competencia e independencia del auditor predecesor) en la que basar la opinión de auditoría de cuentas pública sobre los saldos de apertura, el auditor sucesor aplicará procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura. Todo ello, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1510 R, apartados 6 y A1-A2.

2. Actuaciones del auditor público que colabora en la auditoría competencia de otro órgano de control público

- 2.1. El responsable de la auditoría facilitará al auditor colaborador, a través del director de auditoría cuando este haya sido nombrado, los cuestionarios de protección de la independencia y la incompatibilidad recogidos en la correspondiente regulación y evaluará la independencia de estos.

A este respecto, el director de auditoría verificará el cumplimiento de los requisitos de independencia e incompatibilidad de los miembros del equipo del auditor privado/público colaborador y se lo comunicará al responsable de auditoría.

- 2.2. Se aplicará, en similares términos, de acuerdo con la disposición adicional primera de la LGP y el artículo 34.1 y 2 del Real Decreto 424/2017, respectivamente según corresponda el ámbito, y siempre dentro de lo convenido, lo dispuesto en el Anexo I para la colaboración de auditores privados con el auditor público.