

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA)
COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(NIA-ES 260 R adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1260 R, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP	1-3
La función de la comunicación.....	4-7
Fecha de entrada en vigor.....	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad.....	11-13
Cuestiones que deben comunicarse.....	14-17
El proceso de comunicación.....	18-22
Documentación.....	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad.....	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse.....	A9-A36
El proceso de comunicación.....	A37-A53
Documentación.....	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA-ES-SP que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1260 R, “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

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

Introducción

En el Sector Público existe una diversidad de entidades, con distintas formas jurídicas, competencialmente sometidas a auditoría de cuentas por los órganos de control correspondientes. Esta diversidad puede llegar a implicar que los órganos de gobierno estén más o menos alejados de la supervisión de la información financiera y, por ende, que resulte conveniente una comunicación más o menos fluida con ellos. A efectos de aplicar la presente NIA-ES-SP 1260 R hay que tener en cuenta:

- El tipo de ente público auditado, cuánto más cercana esté su actividad al mercado, mayor aplicación tendrá la norma.
- En la medida en que las normas administrativas establezcan canales de información estables, será menos necesaria o más matizada la aplicación de esta NIA-ES-SP.
- En algunos organismos, las funciones de supervisión financiera se hallan residenciadas en los propios órganos de gestión o incluso en su comité de auditoría, si existe; circunstancia que habrá de tener en cuenta el auditor al establecer su estrategia de comunicación.

Tal y como se indica en el requerimiento 11, el auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. Esta consideración será especialmente considerada por los auditores del Sector Público a la hora de poder aplicar adecuadamente esta NIA-ES-SP y habrá de constituir un procedimiento de auditoría perfectamente identificable y documentado.

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de los estados financieros. Aunque la presente NIA-ES-SP se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades de especial relevancia. Esta NIA-ES-SP no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta NIA-ES-SP es la auditoría de los estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.
3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA-ES-SP proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA-ES-SP (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA-ES-SP. Asimismo, la NIA-ES-SP 1265¹ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.
Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA-ES-SP puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al trabajo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA-ES-SP no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.:

¹ NIA-ES-SP 1265, “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”.

Apartados A-33-A36)

Con carácter general, la regulación de las Administraciones Públicas prevé procedimientos de comunicación de las actuaciones de auditoría a los órganos correspondientes de la entidad auditada al inicio, al final o en el transcurso de esta, con lo cual, el auditor público tendrá que ceñirse a dichas normas.

La función de la comunicación

4. Esta NIA-ES-SP se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:
 - (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
 - (b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y
 - (c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA-ES-SP es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a este de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor a los responsables del gobierno de la entidad.
6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA-ES-SP es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA-ES-SP no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad
7. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. *Apartado suprimido.*

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) la comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;
 - (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
 - (c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
 - (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

10. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del Sector Público o privado (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*). Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1- A8.

En la consideración de esta definición en el Sector Público Español habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Con carácter general, se entenderá que se refiere, al menos, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada o a aquel otro que, de acuerdo con las competencias establecidas en la organización correspondiente, tenga similares funciones.

Adicionalmente, en aquellas entidades públicas que, de acuerdo con su regulación, dispongan de un órgano de iguales o similares funciones que la comisión de auditoría establecida en la normativa mercantil o en general de supervisión de la información financiera, habrá de tenerse en cuenta a efectos de las correspondientes comunicaciones que de acuerdo con la legislación aplicable se establezcan.

- (b) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*).

En la aplicación de esta definición al Sector Público Español habrá de estarse a las normas de organización establecidas en la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES-SP adaptadas Sector Público Español a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref.: Apartados A1-A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref.: Apartados A5-A7)

En aquellas entidades públicas que disponen de órganos de similares funciones al comité de auditoría, habrá de tenerse en cuentas las comunicaciones establecidas de acuerdo con la legislación específicamente aplicable.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*). En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA-ES-SP se comunican al responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicar dichas cuestiones de nuevo a tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref.: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:
 - (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A9-A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificado por el auditor. (Ref.: Apartados A11-A16)

Las normas del Sector Público suelen establecer planes de realización de auditorías en los que se establecen criterios, y en determinadas cuestiones alcances del trabajo que son objeto de publicación o emisión de acuerdo con su regulación específica.

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones: (Ref.: Apartado A17-A18)
- (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref.: Apartado A19-A20)
 - (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref.: Apartado A21)
 - (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
 - (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta; y (Ref.: Apartado A22)
 - (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite; y
 - (d) en su caso, las circunstancias que afecten a la estructura y contenido del informe de auditoría. (Ref.: Apartado A23-A25)
 - (e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera (Ref.: A26-A28)

La independencia del auditor:

17. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público (Ref.: Apartado A29-A32)*

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref.: Apartados A28-A36)

Formas de comunicación

19. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos

significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartados A37-A39).

Las normas del Sector Público suelen establecer mecanismos de comunicación a los cuales tiene que atenerse el auditor público.

20. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartados A49-A50)

En relación con el momento en que se ha de informar a los responsables del gobierno, las normas del Sector Público suelen establecer las fechas y ciclos para realizar la citada información.

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A51-A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA-ES-SP lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría². (Ref.: Apartado A54)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 11)

- A1. Véase las notas aclaratorias al apartado 10 de esta NIA-ES-SP.

Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:

- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un sólo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.

² NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
- En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar³ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).

A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*), un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. (*Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público*). En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno.

A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA-ES-SP se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor deberá comunicar las cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al trabajo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*) de entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie (*palabras suprimidas por adaptación al Sector Público*) la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA-ES-SP 1315⁴, es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

A4. La NIA-ES-SP 1600 incluye cuestiones específicas que deben ser comunicadas por los auditores de un grupo a los responsables del gobierno de la entidad⁵. Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del trabajo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

Véase la nota aclaratoria del apartado 12 de esta NIA-ES-SP.

A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

³ Como se indica en el apartado A63 de la NIA-ES-SP 1700 R, “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

⁴ NIA-ES-SP 1315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

⁵ NIA-ES-SP 1600, “Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, apartado 49

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

A6. Para decidir si también es necesario comunicar al órgano de gobierno la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo al órgano de gobierno. Al comunicar los términos del trabajo de auditoría, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría, se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref.: Apartado 13)

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos a los que debería informar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref.: Apartado 14)

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en el documento de inicio de la auditoría u otra forma adecuada de escrito en el que se registran los términos del trabajo⁶. (*Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público Español*) Proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicho documento puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que

⁶ Véase el apartado 10 de la NIA-ES-SP 1210, Términos del documento de Inicio de la auditoría.

deberán ser comunicadas según las NIA-ES-SP son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto en la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.

- El hecho de que las NIA-ES-SP no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando es aplicable la NIA-ES-SP 1701⁷ comunicación de cuestiones claves en el informe de auditoría.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al trabajo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10 Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al trabajo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. (*Párrafo suprimido adaptación al Sector Público Español*). Por ejemplo el mandato de un auditor del Sector Público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento o de otra índole.

Establecido por diferentes niveles de regulaciones, el auditor del Sector Público puede tener como objetivo la verificación de cumplimientos de la legalidad, relacionados con la auditoría de cuentas.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref.: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

- (a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y
- (b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que requieren una consideración de auditoría especial. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor pretende responder a los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- La manera en que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría⁸.

⁷ NIA-ES-SP 1701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.

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

- Naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor⁹
- Cuando es aplicable la NIA-ES-SP 1701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos¹⁰
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- Los documentos que comprende la otra información según se define en la NIA-ES-SP 1720 R y el modo o momento en que se prevé que se publiquen estos documentos. *(Frase suprimida)*.

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

⁹ Véase NIA-ES-SP 1620 "Utilización de un experto del auditor.

¹⁰ NIA-ES-SP 1610 Utilización del trabajo de los auditores internos, apartados 18 y 31.

- A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref.: Apartado 16)

- A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
- A18. Cuando es aplicable la NIA-ES-SP 1701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.¹¹

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref.: Apartado 16(a))

- A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis clave en la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.
- A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref.: Apartado 16(b))

- A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:
- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
 - Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
 - La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de

¹¹ NIA-ES-SP 1701 apartados 9-10.

auditoría suficiente y adecuada.

- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener. Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada¹².

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref.: Apartado 16(c)(i))

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativas que han tenido lugar durante el ejercicio.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- *(Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público)*
- Las cuestiones significativas sobre las que se produjeron desacuerdos con la dirección, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Cuestiones que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref.: apartado 16(d))

A23. La NIA-ES-SP 1210 requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo de la auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda¹³ Se requiere que los términos del trabajo de auditoría se registren en documento de inicio de la auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una referencia a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría.¹⁴ Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del trabajo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de los términos del documento de inicio de la auditoría para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R.¹⁵

¹² NIA-ES-SP 1705 R "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público.

¹³ NIA-ES-SP 1210, apartado 9.

¹⁴ NIA-ES-SP 1210, apartado 10.

¹⁵ NIA-ES-SP 1705 R, apartado 30.

- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 R.¹⁶
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.¹⁷
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA-ES-SP 1706 R¹⁸ o está obligado a ello por otras NIA-ES-SP.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en otra información de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 R¹⁹

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del responsable del trabajo en el informe de auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R, se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal²⁰ El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA-ES-SP 1700 R permite²¹.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera

A26. En la NIA-ES-SP 1300²² se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)-(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas, o consideradas por el revisor de control de calidad del trabajo cuando este se haya nombrado, de conformidad con la NIA-ES-SP 1220.²³

La independencia del auditor (Ref.: Apartado 17)

A29. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*²⁴

¹⁶ NIA-ES-SP 1570 R, Empresa en funcionamiento, apartado 25 (d).

¹⁷ NIA-ES-SP 1701, apartado 17.

¹⁸ NIA-ES-SP 1706 R, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 12.

¹⁹ NIA-ES-SP 1720 R Responsabilidad del auditor con respecto a otra información, apartado 18 (a).

²⁰ NIA-ES-SP 1700 R, apartados 45 y A58.

²¹ NIA-ES-SP 1700 R, apartado 40.

²² NIA-ES-SP 1300 Planificación de la auditoría de estado financieros, apartado A13.

²³ Véanse apartados 19-22 y A23-A32 de la NIA-ES-SP 1220, Control de calidad de la auditoría de los estados financieros.

²⁴ Nota suprimida.

- A30. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*
A31. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*²⁵
A32. *Apartado suprimido por adaptación al Sector Público*

Cuestiones adicionales (Ref.: Apartado 3)

Véase nota aclaratoria al apartado “*Alcance*” de esta NIA-ES-SP

- A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.
- A35. Para determinar si dichas cuestiones deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.
- A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:
- la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;
 - no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y
 - no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

El proceso de comunicación (Ref.: Apartado 18)

- A37. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:
- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
 - La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
 - La persona o personas del equipo de auditoría y de entre los responsables del gobierno de la

²⁵ Nota suprimida.

entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.

- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad le comuniquen aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las entidades de especial relevancia.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA-ES-SP deban comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad acerca de éstas.

Comunicación con terceros

A43. Los responsables del gobierno de la entidad pueden querer proporcionar a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas a los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

- (a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que

no deberá ser utilizada por terceros;

- (b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y
- (c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del Sector Público; o
- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

A efectos de lo dispuesto en estos apartados, es preciso tener en cuenta lo establecido en las normas del Sector Público Español, en relación con las notificaciones que han de ser realizadas a otros órganos distintos de los órganos de gobierno o similares de las entidades auditadas.

Formas de comunicación (Ref.: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en el apartado 19 (*suprimida la referencia al apartado 20 por adaptación al Sector Público*) verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir el documento de inicio de la auditoría proporcionado a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita

a los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.

- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref.: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del trabajo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un trabajo inicial, pueden formar parte del documento de inicio de la auditoría.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA-ES-SP 1265²⁶.
- Cuando es aplicable la NIA-ES-SP 1701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- *(Apartado suprimido por adaptación al Sector Público)*
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.

²⁶ NIA-ES-SP 1265, apartados 9 y A14.

- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref.: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA-ES-SP 1315 señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos²⁷. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

²⁷ NIA-ES-SP 1315, apartado A70,

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como *(palabras suprimidas por adaptación al Sector Público)* en el Sector Público el Ministro responsable o el Parlamento.
- *(Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público)*.

Documentación (Ref.: Apartado 23)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del trabajo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Carta de encargo	Documento de inicio de la auditoría

Requerimientos específicos en la NICC 1 o norma de control de calidad en los órganos de control que realizan auditorías y revisiones de estados financieros - y en otras NIA-ES-SP que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Véase la nota aclaratoria a la sección de “*Alcance*” de esta Norma

En este anexo se identifican los apartados de la NICC1²⁸ y de otras NIA-ES-SP aplicables a las auditorías de estados financieros que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos a los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA-ES-SP.

- NICC, “Control de calidad en los órganos de control que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”, apartado 30(a)
- NIA-ES-SP 1240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA-ES-SP 1250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, apartados 14, 19 y 22-24
- NIA-ES-SP 1265, “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”, apartado 9
- NIA-ES-SP 1450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartados 12–13
- NIA-ES-SP 1505, “Confirmaciones externas”, apartado 9
- NIA-ES-SP 1510 R, “Trabajos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”, apartado 7
- NIA-ES-SP 1550, “Partes vinculadas”, apartado 27
- NIA-ES-SP 1560, “Hechos posteriores al cierre”, apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA-ES-SP 1570 R “Empresa en funcionamiento”, apartado 25
- NIA-ES-SP 1600, “Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, apartado 49
- NIA-ES-SP 1610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y NIA-ES-SP 1610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA-ES-SP 1700 R, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 45.
- NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* apartado 17.
- NIA-ES-SP 1705 R, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA-ES-SP 1706 R, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría*

²⁸ NICC 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados o aquellos trabajos de similar naturaleza o contenido que puedan realizar los Órganos de Control del Sector Público.

emitido por un auditor independiente, apartado 12.

- NIA-ES-SP 1710, *Información comparativa - Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NIA-ES-SP 1720 R, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*” apartados 17 - 19.

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en el apartado A17 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- La adecuación de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA-ES-SP 1540²⁹, tales como, por ejemplo:
 - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.
 - Cambios en circunstancias que pueden originar nuevas estimaciones contables o la necesidad de revisar las estimaciones existentes.
 - Si la decisión de la dirección de reconocer, o de no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable.
 - Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, de ser así, los motivos y el resultado de las estimaciones contables en ejercicios anteriores.
 - El proceso seguido por la dirección para la realización de estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), así como si la base de medición seleccionada para la estimación contable es conforme con el marco de información financiera aplicable.
 - Si son razonables las hipótesis significativas utilizadas por la dirección en el desarrollo de la estimación contable.
 - En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el

²⁹ NIA-ES-SP 1540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar".

- propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.
- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.
- Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
 - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
 - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
 - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
 - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
 - Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

**NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA
ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1260
(REVISADA)
(NE 1260 R)**

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1260 R correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos, sin embargo, considerando la gran diversidad de organizaciones auditadas con que se enfrenta el auditor en el Sector Público, y teniendo en cuenta la cuantiosa regulación que establece o institucionaliza las relaciones entre los órganos de control y los órganos de gestión, fijadas en las leyes financieras de dicho sector o en su normativa de desarrollo o en normas transversales de organización o en regulación específica de creación de las organizaciones, puede que la aplicación de esta NIA-ES-SP sea matizada por dichos contextos o deba resultar escalonada en su aplicación. En todo caso, el auditor público deberá valorar de forma inexcusable en su auditoría el grado de aplicación o su matización de las relaciones descritas en esta NIA-ES-SP y documentar en sus papeles de trabajo las relaciones de comunicación establecidas.

Objetivo

En esta NIA-ES-SP se fijan los parámetros de comunicación entre el auditor y el órgano de gobierno. Esta comunicación debe ser recíproca; así el órgano de gobierno debe conocer en qué consiste el trabajo del auditor y qué puede esperar de él y, como desarrollo de éste, debe comunicarle aquellos asuntos relevantes en relación con las funciones de dicho órgano, fundamentalmente de supervisión financiera, de forma oportuna. A su vez, el auditor debe tener presente qué información necesita que le proporcione el órgano de gobierno, de acuerdo con las competencias de gestión de que disponga, para el desarrollo de su trabajo.

Con respecto a las comunicaciones del auditor público con los órganos de gobierno de las entidades auditadas hay que tener presente:

- La emisión de informes de situación en relación con el control o la auditoría, con diferentes periodicidades y diversos contenidos para una parte o la totalidad de las organizaciones auditadas. En dichos informes se suelen incluir o explicar los problemas o deficiencias existentes y detectadas de acuerdo con los alcances fijados en los planes de auditoría.
- En algunos entes públicos la dirección de la entidad auditada es el único órgano efectivo de la supervisión financiera, con lo cual éste será el destinatario o bien órganos similares a los comités de auditoría.

Responsabilidades

El cumplimiento de esta NIA-ES-SP en relación con las leyes y sus desarrollos reglamentarios reguladoras de esta materia.

Definiciones

En la NIA-ES-SP se incluyen los conceptos de “órgano de gobierno” y de “dirección de la entidad”, el primero debe ser entendido como superior en el escalafón jerárquico y se corresponden respectivamente con funciones decisionales y de gestión directa.

Requerimientos

- El auditor determinará con qué personas pertenecientes al órgano de gobierno establece las relaciones de comunicación.

- Se pretende establecer una comunicación recíproca, constructiva y respetuosa con la independencia.

- El auditor espera recibir de los responsables de gobierno de la entidad auditada:

- Conocimiento de la entidad y de su entorno.
- Identificación de las fuentes de evidencia.
- Información sobre transacciones y hechos específicos.
- La supervisión de la información financiera para reducir los riesgos de incorrección material.

- Pretende aportar a los órganos de gobierno:

- Información sobre el desarrollo de la planificación de la auditoría y explicación de en qué consiste y cuáles son las responsabilidades de cada uno.
- Comunicación a los órganos de gobierno de los hechos relevantes observados en relación con su responsabilidad de supervisión financiera.
- Cuando el órgano de gobierno no participe en la dirección, también le puede solicitar confirmación de asuntos que sean de su competencia y aquellos asuntos comunicados por escrito a la dirección en el transcurso de la auditoría.

- La comunicación ha de ser escrita.

- Las disposiciones legales pueden limitar la comunicación entre los auditores y los órganos de gobierno, en el caso de que existan dudas sobre qué hacer, lo más prudente es tomar asesoramiento jurídico.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1260 R

1.- Referencia en la introducción de la NIA-ES-SP, a la diversidad de entes del Sector Público, en relación con la configuración de su órgano de gobierno y la legislación pública existente, que establece relaciones entre los órganos de control y los de gestión, y prevé la emisión de informes generales o parciales de actividad basados en los trabajos realizados en la auditoría y el control.

En cuanto a la diversidad de entes del Sector Público, mencionar el Título II “Organización y funcionamiento del sector público institucional” de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Por otra parte, se establecen criterios de comunicación. A ello responde lo dispuesto en los artículos 145 y 166 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; así como la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

2.- Referencia en el apartado 3 a la existencia de regulación pública de las comunicaciones de actuaciones en la auditoría de cuentas. A este respecto conviene tener en cuenta la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

3.- Referencia en el apartado 10 a la configuración jurídica de los organismos y entes públicos en relación con las funciones habituales de los órganos de gobierno y de dirección de las organizaciones auditadas. En relación con ello citar el título II “Organización y funcionamiento del sector público institucional” de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y en concreto sus artículos 90, 116, 124 y 135. También considerar la definición de cuentadantes del artículo 138 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, en relación al artículo 170 “Competencias establecidas del Ministerio de Hacienda”, artículo 176 “Ministerio de tutela” y artículo 177 “Relaciones de la Administración General del Estado con las sociedades a que se refiere el artículo 166.2 de esta ley” y a los artículos 14 y 15 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Específicamente, respecto a las Mutuas colaboradoras de la Seguridad Social, procede hacer referencia a los artículos 98 y siguientes 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.

4.- En relación con el apartado 12, donde se hace referencia a las comisiones de auditoría, es preciso indicar que de acuerdo con el artículo 180.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y su legislación de desarrollo o las normas de creación específica de determinadas entidades, se prevé la creación de órganos que con el nombre de “comisión de auditoría” u otro similar, entrañen funciones de

supervisión cercanas al concepto de órgano de gobierno. Asimismo, respecto a la Seguridad Social, conviene tener en cuenta lo que en el reglamento de desarrollo de la colaboración de las Mutuas en la gestión de la Seguridad Social se disponga al respecto.

5.- En el apartado 15, referido al alcance y momento de la realización de la auditoría planificados, es preciso mencionar que de acuerdo con el artículo 165 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, la Intervención General del Estado elabora planes anuales para la realización de la auditoría que se desarrolla en la Sección 2.ª “Del plan anual de auditorías” y Sección 3.ª “Del ejercicio de la auditoría pública” de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

6.- En el apartado 19, en relación con las formas de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad, cabe citar al artículo 166 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sobre los informes de auditoría; así como la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

7.- El apartado 21 relativo a que el auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente, así como los apartados A49-A50, traen a colación a los artículos 146, 161, 166 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como lo dispuesto en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública y en la Resolución 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).

8.- Referencia al apartado A10, en relación con la posibilidad de que deban ser informados de los resultados de otros trabajos, tales como los derivados de auditorías de cumplimientos. En relación con ello está la Resolución 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) por la que se establece la realización de un informe adicional de legalidad.

9.- En los apartados A43-A45 relativos a la comunicación con terceros, conviene tener en cuenta, entre otros, a los artículos 136, 145, 146 y 166 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General; así como a las secciones 4ª y 6ª de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública y a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 36 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.