



NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 1/2022 SOBRE LA OTRA INFORMACIÓN BASADA EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ADAPTADAS AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (NIA-ES-SP)

1.- INTRODUCCIÓN	2
2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	4
3.- ALCANCE DEL TRABAJO	4
3.1.- Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con presupuesto de gastos limitativo.....	6
3.2.- Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con presupuestos de gastos estimativo	8
3.3.- Fundaciones del sector público estatal	9
3.4.- Entidades del sector público empresarial	9
3.5.- Cuentas anuales consolidadas.....	9
4.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO EN RELACIÓN CON LA <i>OTRA INFORMACIÓN</i>	10
4.1.- Obtención, lectura y consideración de la <i>otra información</i>	10
4.2.- Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la <i>otra información</i>	17
4.3.- Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la <i>otra información</i>	17
4.4.- Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	18
5.- TRATAMIENTO DE LA <i>OTRA INFORMACIÓN</i> EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ...	18
5.1. Introducción.....	18
5.2.-Análisis del contenido de la sección <i>otra información</i> : estudio de cada uno de sus párrafos.....	19
ANEXOS A LA NOTA (<i>disponibles en la intranet en la normativa de control de la auditoría pública</i>):	
ANEXO 1.- ESQUEMA SOBRE LA SECCIÓN OTRA INFORMACIÓN	
ANEXO 2.- EJEMPLOS DE LA SECCIÓN OTRA INFORMACIÓN SEGÚN ESQUEMA	
ANEXO 3.- EJEMPLOS DE OTRA INFORMACIÓN SEGÚN LOS ENTES	
ANEXO 4.- EJEMPLOS DE INFORMES DE OTRA INFORMACIÓN INCLUIDOS EN LA NIA-ES-SP 1720 R	
ANEXO 5.- RESUMEN DE NORMATIVA CONTABLE QUE AFECTA A LA OTRA INFORMACIÓN	



1.- INTRODUCCIÓN

La Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES-SP), de 25 de octubre de 2019, hace referencia en la NIA-ES-SP 1720 Revisada a las responsabilidades del auditor con respecto a lo que se ha de considerar por otra información.

Dada la relativa complejidad de este tema, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, se emite la presente Nota Técnica de la ONA afectando a notas previas de la siguiente manera:

- Deja sin efecto la Nota técnica de la ONA *sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de revisión de la información de costes de actividades*, de abril de 2014.
- Deja sin efecto el apartado H) de la Nota técnica de la ONA 1/2020¹, *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 el contenido correspondiente a las secciones de *otra información* contenidas en los ejemplos incluidos en los anexos I y II de la citada Nota, sustituyéndose íntegramente por el apartado 5 y el anexo 2 que acompaña a esta Nota técnica.
- Los ejemplos incluidos en las NIA-ES-SP, especialmente en la NIA-ES-SP 1720 R en relación con la redacción de la sección *otra información* y que fueron trasladados al anexo II de la citada Nota 1/2020 continúan estando vigentes, pero se recomienda utilizar la nueva redacción propuesta en esta Nota técnica.

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

A estos efectos, se faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Todo ello de acuerdo con el apartado 4 de la disposición cuarta y el apartado 2.b) de la disposición quinta, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

En cuanto a la denominada *Otra información*, una entidad sujeta a auditoría de cuentas pública, puede emitir y acompañar a las cuentas anuales de otra información distinta de los estados financieros, bien por mandato de disposiciones legales o reglamentarias, como es el caso del informe de gestión cuando la normativa así lo dispone o del informe al que hace referencia el artículo 129.3 de la LGP, o bien puede hacerlo *motu proprio*, como sería un informe de gestión

¹ <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Nota%20t%c3%a9cnica%201-2020%20sobre%20p%c3%a1rrafos%20del%20informe%20de%20auditor%c3%ada%20de%20cuentas.pdf>



cuando la normativa no lo exige para esa entidad.

La NIA-ES-SP 1720 R *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* (en adelante NIA-ES-SP 1720 R), establece una serie de responsabilidades del auditor en el ámbito de la auditoría de cuentas en relación con esta *otra información* que acompaña a las cuentas anuales, tanto cuando es emitida por obligación normativa, quedando obligado el auditor a considerarla, como cuando la entidad auditada la acompaña voluntariamente a las cuentas anuales y, en este caso, el órgano de control tendrá potestad para decidir si estima adecuada o conveniente su consideración. Si el órgano de control accede a considerar como *otra información* los documentos presentados voluntariamente por la entidad auditada, el tratamiento en la auditoría será igual que la presentación de la *otra información* obligatoria.

La NIA-ES-SP 1720 R, junto con su Nota explicativa, desarrollan lo que se ha de considerar como *otra información* con carácter general y la responsabilidad del auditor respecto a ella, indicando el tratamiento que dentro de la auditoría de cuentas y concretamente en la sección del informe *otra información* se le ha de dar.

No obstante, ante la diversidad de organizaciones del sector público institucional sujetos a auditoría de cuentas, de acuerdo con el artículo 168 de la LGP y el artículo 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* (en adelante RD 424/2017 Local), resulta útil y necesario para facilitar la labor y homogeneizar el criterio a seguir en este tema, siempre dentro del respeto al juicio profesional del auditor, concretar qué documentos, con carácter general, han de considerar los auditores como *otra información* en atención a la dispar normativa que aplica a cada uno de ellos, motivo por el cual se emite la presente Nota Técnica.

Por lo tanto, y reiterando sin perjuicio del criterio profesional del auditor, se trata de poner a disposición del auditor público una orientación sobre los siguientes aspectos:

- 1) Definición de los documentos que con carácter general constituyen la *otra información*: principales documentos establecidos por la normativa que tendrían tal consideración.
- 2) Indicación del alcance a dar sobre la información o documentos definidos como *otra información* dentro del contexto de la auditoría de cuentas.
- 3) Precisar qué procedimientos serían aplicables, en su caso, en el trabajo del auditor público.
- 4) Valorar qué efectos tendrían en el informe de auditoría los diferentes resultados de este trabajo conforme a la estructura establecida en las NIA-ES-SP de la serie 1700 que versan sobre el informe y más concretamente la citada 1720 R en donde la opinión del auditor sobre estos asuntos irá en el párrafo o sección del informe de *otra información*.



2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN

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

3.- ALCANCE DEL TRABAJO

Teniendo en cuenta la definición de *otra información* y de acuerdo con el alcance incluido en la introducción de la NIA-ES-SP 1720 R, por su contenido, se puede considerar como *otra información* en el sector público español los siguientes documentos que acompañan a las cuentas anuales:

- Informe de gestión.
- Estado de información no financiera.
- Informes que la regulación financiera pública considere como revisables por el auditor en el contexto de una auditoría de cuentas, tales como el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que, como consecuencia de su pertenencia al sector público, asumen los entes del sector público estatal sometidos a los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española y las fundaciones del sector público estatal, al que hace referencia el artículo 129.3 de la LGP.
- Cualesquiera otras informaciones que específicamente se consideren por el órgano de control correspondiente, sin perjuicio de que estén incluidas como notas en la Memoria de las cuentas anuales, circunstancia esta especialmente habitual para las entidades del sector público administrativo, con tal de que su naturaleza no se corresponda con lo que genuinamente se puede esperar del contenido prototípico de dicho documento: explicar y complementar el resto de los estados financieros; como por ejemplo aquellas que pudieran centrarse de forma única y específica en datos de gestión (ratios, indicadores, etc.) o información sobre costes derivados de la contabilidad analítica.

La revisión de esta *otra información*, si bien se realiza en el contexto de una auditoría de cuentas, no tiene el mismo alcance ni está cubierta por la opinión de la auditoría de cuentas, y su resultado se recogerá en la sección *otra información* del informe.



Se trata de que el auditor compruebe si esta *otra información* es o no correcta conforme al alcance que corresponde aplicar a esta *otra información*. Este alcance va a depender de si se trata de:

- Información obligatoria. Esto es, informes que la regulación financiera pública determina que han de ser revisados por el auditor en el contexto de una auditoría de cuentas o que exija hayan de presentarse acompañando a estas. En estos casos, el auditor queda obligado a su consideración dando reflejo de ello en la sección del informe de auditoría *otra información*, siempre que esta información se presente antes de la emisión del informe. En caso de no presentarse antes de la emisión del informe, el auditor tendrá que dar cuenta de ello en la citada sección de *otra información*.

El alcance de la verificación de esta información obligatoria se refiere a:

- a) La concordancia de datos con las cuentas anuales: la coincidencia de los datos contenidos en el documento que corresponda de la *otra información*, respecto de las cuentas anuales, siempre que estos datos estén de alguna forma en ambos documentos. No es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la *otra información*, sino que haga una selección de elementos a comparar en virtud de su juicio profesional (*véanse los apartados A25 y A26 de la NIA-ES-SP1720 R*).
- b) La concordancia de datos con la evidencia de auditoría: que la evidencia obtenida al realizar la auditoría no es contradictoria con el contenido de la *otra información*.
- c) Que se emiten de acuerdo con la norma que los regula (comprobación de contenido).
- d) Que el documento existe y se referencia dónde está cuando es un informe no financiero similar a los regulados en la legislación mercantil y se tendrá que indicar si está o no incluido en una determinada información, como por ejemplo el propio informe de gestión. Hasta que, en su caso, se establezca la regulación correspondiente, el informe no financiero será infrecuente en organizaciones públicas (NIA-ES-SP 1720 R y NE 1720 R).

Por lo tanto, se puede decir que la comprobación de esta información obligatoria básicamente tiene un componente dual:

- (a) de concordancia de datos de los de la *otra información* con los de los estados financieros y hallazgos de la auditoría y
 - (b) de presentación y contenido según la norma que lo regula.
- Información voluntaria. Es aquella información que la entidad presenta voluntariamente acompañando a los estados financieros al no estar obligado por la normativa a ello ni a que estos documentos deban ser revisados por el auditor en el contexto de una auditoría de



cuentas. En estos casos, el órgano de control² tendrá la potestad para considerar si estima adecuada o conveniente su consideración siempre que esta información le haya sido facilitada antes de la fecha del informe de auditoría.

Si así procediese a considerarse, el alcance será el siguiente:

1. Contenido sujeto a regulación: si pese a ser voluntaria su presentación junto con las cuentas anuales por parte de la entidad auditada, el contenido del documento sí está determinado por alguna normativa, circular o instrucción, el auditor deberá comprobar los mismos extremos indicados cuando la *otra información* es de presentación obligatoria, es decir, que concuerda con las cuentas anuales y con la evidencia de auditoría obtenida, que se emite de conformidad con la norma que lo regula y que el documento existe y está debidamente referenciado cuando corresponda .
2. Contenido no sujeto a regulación alguna: si no hay ninguna regulación de ningún tipo que sujete el contenido del documento, el alcance quedará limitado a verificar que hay correspondencia entre los datos de este documento y los de las cuentas anuales y entre este documento y la evidencia de auditoría obtenida, es decir, concordancia de datos con las cuentas y con la evidencia de auditoría, salvo que el órgano de control determine otras comprobaciones.

La concreción de los documentos que con carácter general integran la *otra información*, según la tipología de entidades y su normativa, así como el desarrollo del alcance que ha de ser aplicado a dicha información se desarrolla a continuación con el siguiente orden y desglose:

3.1.- Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con presupuesto de gastos limitativo

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, incluye en la tercera parte *Cuentas Anuales* las normas de elaboración de los documentos que integran las mencionadas cuentas, y en particular por lo que a efectos de esta Nota interesa, el modelo al que ha de ajustarse la elaboración de la Memoria.

La Memoria de este tipo de entidades que aplican el PGCP y tienen presupuesto de gastos limitativo contiene determinadas notas de naturaleza propia de un informe de gestión, según el contenido al que hace referencia el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, como son aquellas que informan del grado de realización de los programas, del coste de las actividades y de los indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión. Estas notas en concreto son:

- 23.8. Balance de resultados e informe de gestión
- 24. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios

² En el ámbito de la IGAE, para salvaguardar la homogeneidad en las decisiones, la Dirección de la ONA tendrá dicha potestad a propuesta del responsable de la auditoría.



- 25. Información sobre el coste de las actividades
- 26. Indicadores de gestión

A modo de resumen, podemos destacar lo que desarrolla cada nota de la Memoria:

- La nota 23.8 *Balance de resultados e informe de gestión* informa, dentro de cada programa presupuestario, del grado de realización de los objetivos, así como de los costes en los que se ha incurrido para su realización.
- La nota 24. *Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios* recoge una relación de ratios que analizan la liquidez, el endeudamiento, el *Cash-Flow* y el resultado económico patrimonial en referencia, por ejemplo, a la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos, los ingresos y gastos de gestión ordinaria, la realización de los cobros y pagos, el esfuerzo inversor, así como el periodo medio de cobros y de pagos de la entidad en el ejercicio.
- La nota 25. *Información sobre el coste de las actividades* aglutina unas tablas que resumen los costes de la entidad a nivel general, o bien, información desagregada como, por ejemplo, por actividades que impliquen la obtención de tasas y precios públicos.
- La nota 26. *Indicadores de gestión* reúne indicadores elegidos como variables relevantes sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos. Entre ellos podemos indicar, por ejemplo, los que determinan el plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público, o el precio o coste de adquisición de un factor de producción.

De la definición de estas notas puede entenderse que los indicadores citados y la información sobre el coste de las actividades y el grado de realización de los programas a que hacen referencia trascienden el contenido típico de la Memoria, proporcionando una información de gestión que será recogida en el informe de auditoría en la sección *otra información* y quedará al margen de la opinión de auditoría, pese a estar incluida en la Memoria.

Por este motivo, el alcance de la comprobación de estas notas de la Memoria se realizará con similares criterios a los aplicados en la revisión del informe de gestión cuando es exigido por la normativa que acompaña a las cuentas, es decir, información obligatoria:

- Se verifica razonablemente la coherencia o concordancia de la información facilitada en las notas con los estados financieros auditados, y con la evidencia de auditoría obtenida, todo ello dentro del contexto y alcance de una auditoría de cuentas, sin estar cubiertas por la opinión de auditoría, y no de una auditoría de gestión de la contabilidad de costes concretada en el modelo CANOA. En caso de considerarse necesario una revisión del sistema de costes como objeto principal del trabajo, debería proponerse la inclusión en el correspondiente plan anual de auditoría pública de una auditoría específica de las reguladas en el artículo 164 y siguientes de la LGP.



- Se comprueba que su presentación y contenido son conformes con la normativa que regula estos aspectos.

3.2.- Entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con presupuestos de gastos estimativo

La Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) para los Entes Públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo, establece en su disposición cuarta. B) la supresión del estado de liquidación del presupuesto de las cuentas anuales, sustituyéndose por la correspondiente nota que figure en la memoria.

En atención a esta exigencia de reflejo de imagen fiel se entiende que la nota de la Memoria que contiene información presupuestaria haciendo referencia a la liquidación del presupuesto de explotación y de capital no se corresponde con mera información de gestión, sino con auténtica información de la Memoria.

Dentro de este sector público estatal tenemos un amplio repertorio de entidades que pasamos a agrupar en los tres siguientes apartados: entidades sujetas al plan general de contabilidad pública con presupuesto de gastos estimativo, centros asociados a la Universidad Nacional de Educación a Distancia (CAU) y fondos carentes de personalidad jurídica (FCPJ).

3.2.1.- Entidades sujetas al plan general de contabilidad pública (PGCP) con presupuesto de gastos estimativo, exceptuados los CAU y FCPJ

Estas entidades del sector público administrativo con presupuesto de gastos estimativo (EAPGE) tienen las siguientes notas de la Memoria acordes con la definición de información de gestión y que tendrán su consideración en la sección *otra información* del informe de auditoría de cuentas, quedando, por lo tanto, fuera de la opinión de auditoría:

- de indicadores financieros y patrimoniales (nota 24),
- de información sobre costes de actividades (nota 25), y
- de indicadores de gestión (nota 26).

La información contenida en las notas de la Memoria 24, 25 y 26 es la misma que se ha analizado en el apartado 3.1.

3.2.2.- Centros asociados a la UNED (CAU)

Las notas 9, 10 y 11, de los CAU tienen la misma información que las notas 24, 25 y 26, respectivamente, citadas con anterioridad. Es decir, varían solo en la numeración. Por lo tanto, estas notas de naturaleza gestional tendrán su consideración en la sección *otra información* del informe de auditoría de cuentas.



3.2.3.- Fondos carentes de personalidad jurídica (FCPJ)

En este tipo de entidades no hay ninguna nota de la memoria que se corresponda con información de gestión, por lo que estas no tendrán tratamiento en la sección *otra información* del informe de auditoría de cuentas.

3.3.- Fundaciones del sector público estatal

Las entidades del sector público fundacional presentarán como *otra información* el Informe del artículo 129.3 de la LGP.

3.4.- Entidades del sector público empresarial

Los informes y documentos que han de acompañar a las cuentas anuales de las entidades del sector público empresarial sujetas a auditoría de cuentas por la IGAE, según el artículo 168 LGP, son los siguientes:

- informe del artículo 129.3 de la LGP
- informe de gestión para las entidades de este sector que su normativa específica determine su emisión^{3 4}.
- estado de Información no financiera (EINF) para las entidades que estén obligadas a ello conforme a su normativa específica.

3.5.- Cuentas anuales consolidadas

3.5.1.- Sector público administrativo a nivel consolidado

A nivel consolidado, las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo y estimativo presentarán en la Memoria como *otra información* la nota 23 de indicadores financieros y patrimoniales que quedaría fuera de la opinión de auditoría, siendo incluida en la sección de *otra información*. Como la información de la Memoria es reducida, pueden complementarlo con la información de gestión contenida en otras notas de la Memoria a nivel individual.

3.5.2.- Sector público empresarial y fundacional a nivel consolidado⁵

³ En el caso de las sociedades mercantiles que según el artículo 168. c) LGP sean objeto de auditoría por la IGAE, debe indicarse que no están obligadas a presentar informe de gestión al no superar los límites que indica el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

⁴ En el caso particular de la entidad pública empresarial *Consortio compensación de seguros* el motivo para la presentación del informe de gestión está en la normativa de ordenación y supervisión de los seguros privados.

⁵ Conforme al artículo 42.6 del Código de Comercio, las cuentas anuales consolidadas deben ir acompañadas de un informe de gestión consolidado (...) "Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas.



Las entidades del sector público empresarial y fundacional a nivel consolidado presentarán como *otra información* los siguientes informes:

- el informe de gestión consolidado y el estado de información no financiera, en su caso, para las entidades del sector público empresarial,
- el informe del artículo 129.3 LGP, para las entidades del sector público empresarial y fundacional.

4.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO EN RELACIÓN CON LA *OTRA INFORMACIÓN*

El auditor, según la NIA-ES-SP 1720 R, debe proceder con la *otra información* según se indica:

4.1.- Obtención, lectura y consideración de la *otra información*

Como se ha indicado, la responsabilidad del auditor lo es en el contexto de una auditoría de cuentas, si bien, precisando que la opinión sobre esta *otra información*, ya se trate de informes independientes a las cuentas anuales a las que acompañan o, excepcionalmente para determinados casos, notas incluidas en la Memoria, no tiene el mismo alcance que la opinión de la auditoría de cuentas, es decir, para esta *otra información* no estamos en un contexto de opinión sobre la imagen fiel, sino revisando documentación que describe estados numéricos y presenta datos que tienen más que ver con la gestión de la entidad que con la información financiera y presupuestaria en sí. Es decir, con carácter general, según la NIA-ES-SP 1720 R, se trata de información financiera o no financiera que pretende una exposición fiel sobre la evolución de la actividad de la entidad y su situación, o sobre aspectos concretos de esta, e incluso una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta. Puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría.

En lo que se refiere a la puesta a disposición de la *otra información*, la nota explicativa (NE) de la NIA-ES-SP 1720 R indica:

Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo." (...).

Adicionalmente, se recuerda que las fundaciones que participen en sociedades mercantiles y se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio, deberán formular cuentas anuales consolidadas en los términos previstos en dicho Código y en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (artículo 25.9 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y Disposición adicional primera del Real Decreto 1491/2011).

Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2022 sobre la Otra información basada en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP).



El momento de requerir el documento o documentos que constituyen esta *otra información* será el mismo que el que corresponda a las cuentas anuales y generalmente la fecha de ambos documentos, y su formulación, puede corresponder a los mismos responsables.

Lo más habitual será disponer de estos documentos de forma contemporánea con las cuentas anuales y determinar en la planificación del trabajo los procedimientos para revisarlos dentro del alcance indicado y en el contexto de una auditoría de cuentas que realiza un auditor público.

Sobre la forma para poner a disposición del auditor público las cuentas anuales y los informes que acompañan a estas, la adaptación de las organizaciones a las nuevas tecnologías hace que la forma preferente sea por procedimientos informáticos y telemáticos, y en concreto, como nos indica el artículo 127 de la LGP, por los procedimientos informáticos y telemáticos aprobados por la IGAE para este fin.

No obstante, incluso en los casos en los que no se utilicen procedimientos informáticos o telemáticos, para la forma y puesta a disposición de la *otra información* esta deberá acompañar a las cuentas anuales, como indica la Nota Técnica de la ONA 2/2020 sobre Informe Provisional y Definitivo (en el punto 6.2 Firma y remisión del informe definitivo, en su párrafo quinto):

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

Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, de conformidad con el apartado A49 de la NIA-ES-SP 1500, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea completa y exacta.

El apartado 13 de la NIA-ES-SP 1240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* señala que: “Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas”; no obstante, el auditor deberá mantener el debido escepticismo profesional.

El apartado *Alcance* incluido en la *Introducción* de la NIA-ES-SP 1720 R, establece que:

(...) De acuerdo con ello el alcance tiene las siguientes líneas de desarrollo:

- La comprobación de la completitud del contenido del documento en relación con la previsión legal que lo defina.
- La concordancia entre la información que aparece en este documento y, en su caso, la contenida en relación con el mismo tema en las cuentas anuales.



- Incongruencia de la información con la evidencia obtenida por el auditor al realizar la auditoría.
- Cualesquiera otras cuestiones que legal o reglamentariamente estén previstas y se asignen a un auditor de cuentas público en el contexto del trabajo de una auditoría de cuentas.
- En el estado de información no financiera, si se dan las condiciones de emisión obligatoria a que se refiere el apartado siguiente de esta NE, el alcance de la verificación se referirá exclusivamente a que el estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado.

Conforme al apartado 14 de la NIA-ES-SP 1720 R, el auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref.: Apartados A23–A24):

- (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros; y (Ref.: Apartados A25–A29)
- (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref.: Apartados A30–A36)

Además, según el apartado 15 de esta misma norma, estará atento a la existencia de indicios que parezcan indicar incorrecciones materiales en la otra información no relacionadas con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

Según el apartado A23 de la NIA-ES-SP 1720 R, de conformidad con la NIA-ES-SP 1200, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional, manteniéndolo durante la lectura y la consideración de la otra información.

Por su parte, el apartado A24 indica que el auditor deberá responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del trabajo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

4.1.1.- Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros

La evaluación de la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la *otra información* con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable y teniendo en cuenta la naturaleza de la *otra información*, la comparación de su contenido y su modo de presentación.

De conformidad con los apartados 14. (a) y A26 a A29 de la NIA-ES-SP 1720 R, la otra información



puede incluir cantidades tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros u otros elementos, información que proporcione un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta revelados en los estados financieros, descripciones de resultados, etc. que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros.

Para evaluar su congruencia no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros y, por tanto, la selección quedará a su juicio profesional. Son factores relevantes para esta selección, según el apartado A27 de la NIA-ES-SP 1720 R:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

Algunos ejemplos de procedimientos para valorar la congruencia son (Apartado A28):

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.
- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
 - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información; y
 - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

4.1.2.- Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría

En referencia a los apartados 14. (b) y A30 a A38 de la NIA-ES-SP 1720 R, la *otra información* puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)) como, por ejemplo, información revelada sobre el número de unidades producidas, o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica, cuestiones de naturaleza prospectiva como perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros, valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.



El conocimiento adquirido de la entidad auditada durante la auditoría, las indagaciones ante los miembros del equipo del trabajo o la documentación obtenida pertinente pueden servir de base para que el auditor se pueda centrar, a su juicio profesional, en aquellas cuestiones de la *otra información* que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la *otra información* en relación con dicha cuestión pudiera ser material.

El conocimiento obtenido por el auditor en la realización de la auditoría, de conformidad con la NIA-E-SP 1315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, puede referirse a cuestiones como:

- (a) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
- (b) la naturaleza de la entidad;
- (c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;
- (d) los objetivos y estrategias de la entidad;
- (e) la medición y revisión del resultado financiero de la entidad; y
- (f) el control interno de la entidad.
- (g) La ejecución del presupuesto, en el caso de ser este un estado de las cuentas anuales

4.1.3.- Aspectos concretos sobre las notas de la Memoria de las entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)

La fuente de la información contenida en las notas de la Memoria serán los registros contables.

El auditor tendrá que asegurarse de que el sistema que determina la información de la Memoria, en general, no está sometido a mayores factores de riesgo de los que serían achacables a otros ítems e informaciones presentadas en dicho documento, y, por tanto, de ser así, normalmente, no se van a requerir ni más procedimientos ni superiores alcances de los previstos en la comprobación de la Memoria. Hay que tener en cuenta que la opinión que ha de emitir sobre las notas que se consideran de gestión, tal y como se indicaba, no es de imagen fiel, sino que tiene un alcance menor que ésta. Para mitigar este riesgo y otros concomitantes incluido el riesgo reputacional, será conveniente que el auditor se cerciore, sin ánimo de exhaustividad, de que:

- 1) La regulación aplicable es clara y concreta y que se resuelven las dudas que pudiera generar su aplicación e interpretación, incluida la implementación y utilización de la aplicación informática del sistema de costes CANOA. Además, el personal de la entidad auditada encargado de esta tarea ha recibido la formación adecuada o dispone de los conocimientos precisos para la aplicación.



- 2) Se dispone de la descripción de una serie de controles clave, entre los cuales se encuentran el de la comprobación de las diferencias más significativas entre las partidas de la contabilidad financiera y la de costes, y el de la comprobación de las diferencias con otros sistemas de gestión de los que se han tomado datos para el sistema de costes CANOA. En ambos casos, dichos controles tendrán que concretarse en documentos de conciliación.
- 3) De si hay efectos externos, distintos de los meramente informativos o estadísticos, que pudieran derivarse de una presentación errónea de la información sobre el coste de las actividades. Un supuesto de posibles efectos ulteriores, sería, por ejemplo, que se tomasen los costes obtenidos como base de fijación de tasas o precios públicos de algún servicio y que esto pudiera generar riesgos de reclamaciones por los receptores del servicio.

Del resultado de la evaluación de los anteriores ítems y de aquellos que puedan ser precisos considerando los riesgos de control específicos de la organización auditada, el auditor definirá un nivel de riesgo y unos procedimientos de trabajo. Estos procedimientos podrían ser, entre otros, los siguientes:

- a) Realizar mediante procedimiento de indagación entre el personal de la entidad auditada lo indicado en los apartados 1) y 2) anteriores y requerir los documentos de conciliación generados.
- b) Describir el control interno aplicable en la actividad o solicitárselo a la entidad auditada y comprobar su existencia y funcionamiento.
- c) Confirmar por escrito cualesquiera circunstancias indicadas sobre el control interno con el auditado y, en su caso, el gestor del sistema o ambos.
- d) Análisis de trabajos e informes relacionados con la materia, si existieran.
- e) Revisión analítica de resultados de la evolución e indagar las posibles inconsistencias, si existen. Si bien, este procedimiento puede ser más completo en los ejercicios posteriores al de implantación inicial, también puede ser útil, considerando el conocimiento de la actividad de la entidad auditada, observar la coherencia entre los recursos asignados a dicha actividad y los costes generados por ella.
- f) Comprobación de cuadros globales partiendo de datos auditados, en tanto que constituyan entradas del sistema de costes CANOA. Debe tenerse en cuenta en todo caso que el modelo CANOA es un modelo dualista absoluto que no toma necesariamente sus datos ni de la ejecución presupuestaria ni de la cuenta de resultados, si no de los distintos sistemas de gestión utilizados por la entidad.

Especial relevancia tiene como procedimiento, el hecho de que la entidad auditada disponga de un informe personalizado, “informe de personalización” del sistema, previsto en la regulación como un elemento imprescindible para la aplicación del sistema de costes y que debe ser aprobado por la IGAE. En tal sentido, será necesario que el auditor lo solicite y lo archive en sus papeles de trabajo.



No obstante, es preciso tener en cuenta que el Informe de Personalización, es un paso previo necesario para la implantación de un sistema de costes, pero la sola existencia de dicho Informe no garantiza que dicho sistema esté implantado.

Cuando la entidad auditada no disponga de un control interno razonable sobre el que basar las pruebas y procedimientos de revisión, por ejemplo, que no tuviera implementado el sistema de costes, podría dar lugar a la imposibilidad de emitir una opinión en la sección de *otra información* en el informe. Así, se entenderá que no tiene implementado el sistema de costes cuando no disponga del informe de personalización antes transcrito.

La Nota Informativa CANOA / 03 / 21 de 27 de julio de 2021, en referencia a las notas de la memoria 25 y 26, establece que si existieran discrepancias a la hora de efectuar los cálculos de coste por parte de la Contabilidad Analítica en relación con los cálculos de la Contabilidad Financiera, deben ser explicadas o, mejor dicho, conciliadas; es decir, las organizaciones frente a diferencias de contenido o de cuantía de los datos incluidos en el Informe de Personalización en relación con información similar de otros estados incluidos en las Cuentas Anuales, deberán dejar constancia de ellas, así como las causas de las que derivan (apartado 37 de la RIGAE de 28/7/2011).

También puede ser considerada, en consonancia con el apartado A7 de la NIA-ES-SP 1500, como fuente de evidencia la obtenida por la ejecución de otros trabajos de control o fiscalización realizados en la entidad auditada, en el mismo periodo o en periodos anteriores cercanos, con tal de que resulte directa la afectación al periodo auditado.

A este respecto, la IGAE, desde una posición de especialista en la materia de confección de la contabilidad de costes y del sistema CANOA, ha de validar la implementación del sistema, lo que no alcanza a garantizar que la introducción de los datos y cifras correspondientes a los costes se haya realizado de forma correcta por la entidad. En este sentido, el auditor de cuentas en el ámbito de sus responsabilidades y competencias y con los alcances indicados, realizará los procedimientos detallados u otros similares en función de las características del entorno de riesgo y control interno de la entidad auditada.

4.1.4.- Aspectos concretos sobre el Informe de gestión y estado de información no financiera

En concreto sobre el informe de gestión, la actuación del auditor de cuentas en el caso de la realización de la auditoría de cuentas anuales individuales o consolidadas deberá dar una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

En lo que se refiere al estado de información no financiera, en el caso de que pudiera ser aplicable a las entidades públicas que son competencia de control por los órganos de control público, el alcance de la comprobación por parte de los auditores de cuentas se centra en verificar:

Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2022 sobre la Otra información basada en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP).



- si está o no incluido dentro del informe de gestión o del informe de buen gobierno (a su vez este puede estar dentro del informe de gestión), si aplicara, o
- en comprobar que se da referencia a este estado de información no financiera si este está separado, es decir, cuando no se presenta dentro del informe de gestión.

En definitiva, se trata de comprobar que o bien está incluido en el informe de gestión o bien que en este incluye referencia a dónde está el estado de información no financiera separado.

4.1.5.- Aspectos concretos sobre el informe del artículo 129.3 LGP⁶

El auditor deberá evaluar e informar si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. La información suministrada ha de concordar, en su caso, con la que figura en las cuentas anuales individuales o, en su caso, consolidadas formuladas por la entidad y auditadas, que han de venir expresadas en miles de euros.

4.2.- Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la *otra información*

En el caso de que se produzca, no cualquier diferencia, sino una diferencia material entre el contenido de la información financiera y la *otra información* deberá comunicarlo a la entidad auditada para que corrija el documento donde consta la información o al órgano oportuno según la estructura orgánica y jurídica del auditado.

De conformidad con los apartados A39 a A43 de la NIA-ES-SP 1720 R, la discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o posible incorrección material en la otra información) permitirá al auditor quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información o por el contrario, le puede proporcionar, afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría o información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.

4.3.- Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la *otra información*

Las medidas que tome el auditor, si la otra información no se corrige después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, son una cuestión de su juicio profesional.

El auditor podrá tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección, plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

⁶ Este informe está regulado en la Orden EHA/614/2009, de 3 de marzo, por la que se regula el contenido del informe al que hace mención el artículo 129.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.



En relación con estas comunicaciones habrá que tener en cuenta la existencia de regulación correspondiente para poner de manifiesto las cuestiones de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales.

En los supuestos en que dicha *otra información* exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección *otra información* del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES-SP.

4.4.- Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

Como establece el apartado A51 de la NIA-ES-SP 1720 R, puede llegar a conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en su conocimiento de la entidad y de su entorno y, por lo tanto, puede suponer la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor, en la tarea que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros o sobre la responsabilidad sobre los hechos posteriores al cierre. En estos casos, el auditor procederá conforme a la 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 1330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* y a la NIA-ES-SP 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*. Si de estas actuaciones se deviene una incorrección material en los estados financieros, tendrá su tratamiento en el informe de auditoría conforme a la NIA-ES-SP 1705 R.

5.- TRATAMIENTO DE LA OTRA INFORMACIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS

5.1. Introducción

Como se viene indicando, el tratamiento en el informe de auditoría de la información considerada como *otra información*, incluidas las notas de la Memoria de carácter gestional de las entidades del sector público administrativo, será en la sección o párrafo del informe de *otra información* conforme a la estructura contenida en las NIA-ES-SP.

De forma resumida este párrafo o sección del informe de auditoría de cuenta anuales incluirá, de acuerdo con el apartado 22 de la NIA-ES-SP 1720 R:

- en qué consiste la *otra información*; es decir, documentos que la integran,
- una declaración de que la dirección es responsable de la otra información y de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta
- una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la otra información, y
- sobre el trabajo realizado, informará sobre los resultados obtenidos, y en su caso, las



incorrecciones identificadas; esto es, una declaración de que el auditor no tiene nada que informar al respecto; o, en el caso, de que exista una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que la describa de forma razonable y ponderada.

Conviene tener en cuenta como nos indica la NE de la NIA-ES-SP 1720 R:

“(…) En los supuestos en que dicha *otra información* exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES-SP”.

El efecto de la comprobación con el alcance dual indicado de la *otra información* en el informe de auditoría de cuentas anuales dependerá de la materialidad cualitativa y cuantitativa de los errores o incidencias encontrados, obtenida de acuerdo con la Norma Técnica de Importancia Relativa y el criterio profesional del auditor.

Conforme al apartado A7 de la NIA-ES-SP 1720 R “Se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto”.

Por otra parte, sin perjuicio de la afectación en el informe de auditoría en el apartado indicado, si como consecuencia del trabajo que se realice, se han detectado incumplimientos de la legalidad en la comprobación de la normativa que regula el contenido de esta *otra información* se incluirán en el informe adicional de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA).

5.2.-Análisis del contenido de la sección *otra información*: estudio de cada uno de sus párrafos

A este respecto, el anexo 1 contiene un esquema con los casos más habituales que pudieran presentarse, cuyo desarrollo narrativo está incluido en el anexo 2.

En el análisis de estos párrafos, para ilustrar la redacción, se hace referencia a los documentos A y B. Entiéndase por ellos según se indica a continuación.

Teniendo en cuenta los tipos de organización auditada, el nombre de los documentos A y B serían:

Entidades que aplican el Plan General de Contabilidad de la empresa española o sus adaptaciones

- A se corresponde con el Informe de gestión, si está previsto en sus estatutos o normativa, o si se presenta voluntariamente y es aceptado por el órgano de control.
- B hace referencia al informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al



Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público, es decir, la del artículo 129.3 LGP.

Entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública

Los documentos A y B han de entenderse como un único documento, ya que se trata de la Memoria, y hacen referencia a todas las notas de naturaleza gestional (23.8, 24, 25 y 26 para las que tienen presupuesto limitativo; 24, 25 y 26 para las que tienen presupuesto estimativo; 9, 10 y 11 para los centros asociados a la UNED).

PRIMER PARÁGRAFO

Se incluye siempre, salvo que:

No esté obligado normativamente a presentar *otra información* y:

- **no presente ninguna de forma voluntaria; o**
- **presentándola voluntariamente el órgano de control no la acepte.**

Alcance con referencia a los documentos objeto de revisión que se deben presentar por ser obligatorio (lo determina una norma regulatoria) o voluntario y aceptado (o aconsejado) por el órgano de control.

Texto estándar: solo varía en función de los documentos que es obligatorio presentar según el tipo de organización (entes con presupuesto limitativo, estimativo, entes empresariales, fundaciones, consolidados, etc.) y el número de documentos (notas de la memoria de carácter gestional, informe de gestión, informe del artículo 129.3, etc.)

De acuerdo con **la NIA-ES-SP 1720 R, 22. (b):**

La otra información consiste en el documento A y en el documento B (pónganse el o los documentos que procedan), cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad (y no forman parte integrante de las cuentas anuales) (*).

(*): El texto “y no forman parte integrante de las cuentas anuales” no se incluye para las entidades que aplican el PGCP, debido a las notas de la Memoria que a efectos del alcance de la auditoría financiera se consideran típicas de gestión, con tratamiento como *otra información*.

Ejemplo de este primer párrafo concretando documentos:

- Para entidades que aplican el plan general de contabilidad de la empresa privada o sus adaptaciones, teniendo en cuenta que fuese obligatorio la presentación del informe de gestión o que, en caso de ser voluntario, el órgano de control hubiese aceptado su presentación en los términos de la NIA-ES-SP 1720 R (o revisiones posteriores que sucedan):



La otra información consiste en el informe de gestión y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

- Para entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública con presupuesto limitativo:

La otra información consiste en el balance de resultados e informe de gestión, los indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, la información sobre el coste de las actividades, los indicadores de gestión, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

- Para entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) con presupuesto estimativo (PE), excluidos los fondos carentes de personalidad jurídica (FCPJ):

La otra información consiste en los indicadores financieros y patrimoniales, la información sobre el coste de las actividades, los indicadores de gestión, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

Nota: para todas estas entidades, tanto las que aplican el PGCP como las que aplican el PGC de la empresa privada o sus adaptaciones, si presentan otra documentación al auditor, además de la obligatoria, cuando el órgano de control acepte la consideración de esta *otra información* voluntaria, según la NIA-ES-SP 1720 R (o revisiones posteriores que sucedan), también se incluirá el nombre de esta información en el párrafo primero junto con la obligatoria.

SEGUNDO PARÁGRAFO:

Se incluye siempre, salvo que no sea procedente poner la propia sección por lo indicado en relación con el párrafo primero.

Esta sección tiene un alcance del trabajo negativo y otro positivo.

Alcance del trabajo de forma negativa

Estos documentos no están cubiertos con la opinión de auditoría. En definitiva: aclaración de que la opinión sobre la otra información no es de imagen fiel, pero que se realiza dentro del trabajo de una auditoría.

Alcance del trabajo de forma positiva

Una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la *otra información*:

- comprobará si la *otra información* está de acuerdo con la legislación que prevé su emisión;
y



- si concuerda con datos similares incluidos en las cuentas anuales.

En definitiva: el auditor revisará la comparación de datos y la corrección normativa (revisión dual). En el caso de que el documento sea de presentación voluntaria (requisito de aceptación previa por el órgano de control), puede suceder que no haya normativa como tal, con lo cual el alcance se concentrará solo en la comparación, si bien puede suceder que haya unas normas de emisión que convenga comprobar. En cualquier caso, considerando la singularidad de ambas situaciones (presentación voluntaria e inexistencia de normativa) no vamos a hacer distinciones por este asunto.

Por otra parte, lo contenido en la *otra información* no ha de contradecir la evidencia obtenida por el auditor al realizar la auditoría en relación, bien con la comparación o con el contenido. En caso de que se produjera una evidencia contradictoria, ha de solventarla en los papeles de trabajo.

Texto estándar, sin variación salvo por denegación de opinión siempre que haya presentado toda la *otra información* (si tiene denegación de opinión, pero no ha presentado toda la *otra información* obligatoria o solo ha presentado parte de ella, entonces sí aplica).

- **Caso genérico:** de acuerdo con la NIA-ES-SP 1720 R, 22. (c) y (d):

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta *otra información* son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

- **En caso de denegación de opinión, siempre que haya presentado toda la *otra información*, el texto de este segundo párrafo sería siempre:**

Nuestra responsabilidad sobre la otra información viene exigida por la normativa de auditoría aplicable al sector público y se ha limitado a verificar que se ha elaborado de acuerdo con su normativa reguladora y que la información contable que contiene concuerda con la de las cuentas anuales.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre la otra información en los términos previstos en la citada normativa.

TERCER PARÁGRAFO

Se incluye salvo que:

Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2022 sobre la Otra información basada en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP).



- **no haya sección por los motivos indicados en el párrafo primero; o**
- **se haya denegado opinión de auditoría siempre que haya presentado toda la *otra información*.**

Describe los resultados alcanzados con el alcance indicado en el segundo párrafo. Por tanto, solo se menciona si el contenido y presentación de la otra información son o no conformes con la normativa que es de aplicación y si la otra información concuerda con las cuentas anuales o se ve afectada por la opinión modificada. Pero todo ello sin entrar en concreciones ni desarrollo de las incorrecciones o incidencias que tendrán lugar en los párrafos cuarto y quinto según se en la explicación de estos párrafos.

Texto con variaciones, según el siguiente detalle:

- **Si no presentan los documentos obligatorios**, exigidos por la normativa, **en plazo** (antes de la fecha del informe de auditoría), tiene un párrafo específico.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no nos ha sido posible comprobar que la *otra información* a que se refiere el párrafo inicial de esta sección, esté libre de errores u omisiones de acuerdo con lo establecido en la regulación aplicable ni que sea razonablemente coherente con la información financiera contable auditada, puesto que la entidad auditada no ha procedido a su presentación en el plazo establecido.

- **Si se presentan todos los documentos antes de la fecha del informe de auditoría**, se tendrá en cuenta si esta presentación es obligatoria o no y el tipo de opinión de auditoría:
 - Si la presentación es obligatoria, el alcance será doble:
 - La comparación o concordancia con datos similares de las cuentas anuales;
 - y
 - Si el contenido es conforme con la normativa que lo regula.

Este doble alcance puede generar una doble opinión (sin incidencias y con incidencias en la otra información).

- Si la presentación es voluntaria, para tratarla en los términos de la otra información y que tenga cabida en el informe de auditoría ha de ser aceptada por el órgano de control. En este caso el alcance será, normalmente, solo el de la comparación o concordancia con las cuentas anuales; no el del contenido, salvo que se hayan dictado algunas normas o criterios de elaboración a nivel interno y entonces sí se pueda comprobar si su contenido es conforme con la normativa que lo regula, por lo que en este caso tendría un doble alcance al igual que la obligatoria.
- El tipo de opinión:
 - Opinión favorable: no genera ninguna mención en este párrafo.
 - Opinión con salvedades y opinión desfavorable: hay que mencionarlo en este párrafo, puesto que afectará normalmente (aunque no siempre) al aspecto de la comparación (si hay una incorrección material o una



limitación al alcance en las cuentas anuales es muy posible que esto afecte a la comparación de estas con la *otra información*).

- Denegada: no hay párrafo cuando se ha presentado toda la *otra información*.
- **Si se presenta algún documento obligatorio, pero otros no.** En este caso, también se habrá de tener en cuenta el tipo de opinión.

En definitiva, el alcance dual (concordancia y contenido) puede tener que ser aplicado a varios documentos objeto de revisión, por ejemplo, al informe de gestión y al informe del artículo 129.3 LGP, unido a la posibilidad de bifurcación de la opinión sobre ellos y a la afectación del tipo de opinión de auditoría sobre las cuentas anuales. E incluso puede darse el caso de que solo se presente parte de esa *otra información* obligatoria (se presenta el informe de gestión, pero no el del artículo 129.3 LGP, por ejemplo). Esto hace que la variedad teórica de modelos de informe se multiplique (Véanse los ejemplos del anexo 3. Como ya se ha indicado, en el anexo 2 se desarrollan los casos más habituales que pueden presentarse con la *otra información* y que corresponden con la casuística mostrada esquemáticamente en el anexo 1).

CUARTO PARÁGRAFO

Se incluye si hay incorrecciones en alguno de los documentos de la *otra información*, bien por incidencias en la concordancia o comparación con las cuentas anuales, bien por contenido respecto a la regulación que le es de aplicación. Nunca se incluirá cuando hay denegación de opinión:

Cuando haya incidencias en la *otra información* se diferenciará entre los documentos que componen esa otra información, en caso de que sean varios (por ejemplo, el informe de gestión y el informe al que se refiere el artículo 129.3 de la LGP) particularizando, para cada uno los resultados derivados de la concordancia o comparación o del contenido, según la incidencia afecte a la comparación, al contenido o a ambos.

QUINTO PARÁGRAFO

No se incluye en cada uno de los siguientes casos:

- **La opinión sobre las cuentas anuales es favorable.**
- **Hay denegación de opinión.**
- **No se ha presentado la *otra información* obligatoria.**

Recoge el efecto que la opinión de auditoría modificada (con salvedades o desfavorable) sobre las cuentas anuales tiene en los documentos constitutivos de *otra información*, puesto que la información de las cuentas anuales es una parte de la comparación.

La opinión con salvedades o desfavorable puede o no afectar a la *otra información* y si esta tiene varios documentos puede afectar a uno y al otro no, a ambos o a ninguno. (Véase también el desarrollo del tercer párrafo, que enlaza con el quinto y es el prelude de este).



Por lo tanto, se trata de párrafo estándar con variaciones en el texto por:

- Tipo de opinión modificada: salvedades/desfavorable.
- Nombre del área/áreas afectadas.
- Si afecta/no afecta a la otra información o lo hace a uno de los documentos, pero al otro no.

Como se describe en la sección de Fundamento de la opinión modificada (*con salvedades/desfavorable*) en relación con (*el/la/s área/s afectada/s*) hemos concluido que el efecto que en ella se detalla afecta (*de igual manera y en la misma medida/ no afecta*) a la otra información.

PARÁGRAFOS A UTILIZAR CUANDO SE PRESENTA EL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

En el caso especial de que una entidad objeto de auditoría pública estuviese obligada por la normativa que le rige a presentar un estado de información no financiera, tal y como se ha indicado en el apartado 4.1.4, el alcance de la comprobación por parte del auditor se ceñirá, exclusivamente, a verificar si el estado de información no financiera:

- se ha incorporado en el informe de gestión o, en su caso,
- figura como anexo al mismo. En este último caso, el informe de gestión debe incluir una referencia al informe separado, indicando su localización.

A este respecto, el estado de información no financiera, ya esté incluido dentro del propio informe de gestión o vaya como anexo a este de forma separada, no lo consideramos como un documento independiente, sino que forma parte del informe de gestión. Por ello, cualquier incidencia en la presentación de este estado se considerará como una incidencia en el informe de gestión y tendrá, entonces, su reflejo en el párrafo cuarto.

Por tanto, será el párrafo cuarto de la sección *otra información* el que recoja expresamente el resultado de la comprobación del estado de información no financiera: tanto si este ha sido incluido o referenciado en el informe de gestión como si la entidad auditada ha incumplido tal requisito, estando obligado a ello.

Este caso especial de presentación del estado de información no financiera tendría como resultado la siguiente configuración de párrafos considerando como *otra información* el informe de gestión y el del artículo 129.3 LGP.

Parágrafo primero, segundo y tercero: serán los que correspondan según se ha precisado con anterioridad (véanse anexos 1 y 2).

Parágrafo cuarto:

- Sin incidencia en el estado de información no financiera incluido en el informe de gestión.



Se ha presentado el informe de gestión y el del artículo 129.3 LGP, no habiendo ningún tipo de incidencia. A este respecto, el estado de información no financiera está correctamente incluido en el informe de gestión.

En relación al informe de gestión:

- Hay que informar sobre su contenido que este documento incluye el estado de información no financiera.

- Sin incidencia respecto al estado de información no financiera presentado como anexo.

Se ha presentado el informe de gestión y el del artículo 129.3 LGP, no habiendo ningún tipo de incidencia. A este respecto, el estado de información no financiera figura como anexo al informe de gestión, incluyendo este una referencia a su localización.

En relación al informe de gestión:

- Hay que informar sobre su contenido que este documento incluye la referencia al estado de información no financiera que ha sido presentado como informe separado anexo a este.

- Sin incidencia respecto al estado de información no financiera e incidencia en cuanto a la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. El contenido y presentación del informe de gestión son correctas, a este respecto incluye la referencia de la localización del estado de información no financiera que figura como anexo al informe de gestión. (Los datos de la incidencia que se muestran a continuación, incluidos los importes, son solo orientativos para mostrar la redacción de este párrafo, no provienen del desarrollo de ningún ejemplo ni se pretende otra cuestión más allá de cómo redactar este párrafo).

En relación con el informe de gestión:

- Hay que informar sobre su contenido que este documento incluye la referencia al estado de información no financiera que ha sido presentado como informe separado anexo a este.
- En cuanto a su concordancia o comparación con la información correspondiente en las cuentas anuales, se producen las siguientes circunstancias:
 - En cuanto a la actividad de investigación y desarrollo, la activación de estos gastos realizada en el ejercicio auditado no concuerda con la información contenida en las cuentas anuales ni con la evidencia de auditoría obtenida, habiendo una discrepancia por exceso de 1.000.000 euros.
 - Las reservas no concuerdan con los datos contenidos en las cuentas anuales, ni con la evidencia de auditoría obtenida, por defecto de 800.000 euros.

- Incidencia con el estado de información no financiera.



Se ha presentado el informe de gestión y el del artículo 129.3 LGP. En cuanto al alcance de la verificación, el auditor ha comprobado como única incidencia que el informe de gestión no incluye el estado de información no financiera ni tampoco menciona referencia a que este se presente como anexo al informe de gestión.

En relación al informe de gestión:

- Hay que informar sobre su contenido que no incluye el estado de información no financiera ni tampoco hace referencia a su localización en caso de que hubiese sido presentado como anexo a este.
- Incidencia en el estado de información no financiera y en la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. (Los datos de la incidencia que se muestran a continuación, incluidos los importes, son solo orientativos para mostrar la redacción de este párrafo, no provienen del desarrollo de ningún ejemplo ni se pretende otra cuestión más allá de cómo redactar este párrafo):

En relación con el informe de gestión:

- Hay que informar sobre su contenido que no incluye el estado de información no financiera ni tampoco hace referencia a su localización en caso de que hubiese sido presentado como anexo a este.
- En cuanto a su concordancia o comparación con la información correspondiente en las cuentas anuales, se producen las siguientes circunstancias:
 - En cuanto a la actividad de investigación y desarrollo, la activación de estos gastos realizada en el ejercicio auditado no concuerda con la información contenida en las cuentas anuales ni con la evidencia de auditoría obtenida, habiendo una discrepancia por exceso de 1.000.000 euros.
 - Las reservas no concuerdan con los datos contenidos en las cuentas anuales, ni con la evidencia de auditoría obtenida, por defecto de 800.000 euros.
- Incidencias respecto al estado de información no financiera no incluido ni referenciado en el informe de gestión. Además, el informe de gestión presenta incidencias de concordancia con las cuentas anuales. El informe del artículo 129.3 LGP presenta incidencias en su contenido. (Los datos de la incidencia que se muestran a continuación, incluidos los importes, son solo orientativos para mostrar la redacción de este párrafo, no provienen del desarrollo de ningún ejemplo ni se pretende otra cuestión más allá de cómo redactar este párrafo).

En relación con el informe de gestión:



- Hay que informar sobre su contenido que no incluye el estado de información no financiera ni tampoco hace referencia a su localización en caso de que hubiese sido presentado como anexo a este.
- En cuanto a su concordancia o comparación con la información correspondiente en las cuentas anuales, se producen las siguientes circunstancias:
 - o En cuanto a la actividad de investigación y desarrollo, la activación de estos gastos realizada en el ejercicio auditado no concuerda con la información contenida en las cuentas anuales ni con la evidencia de auditoría obtenida, habiendo una discrepancia por exceso de 1.000.000 euros.
 - o Las reservas no concuerdan con los datos contenidos en las cuentas anuales, ni con la evidencia de auditoría obtenida, por defecto de 800.000 euros.

En relación con el informe del artículo 129.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre:

- En su contenido se observa el siguiente aspecto: el informe no incluye la información relativa al cumplimiento de la normativa de contratación pública, a que se refiere el artículo 5 de la Orden EHA/614/2009, de 3 de marzo, por la que se regula el contenido del informe al que hace mención el artículo 129.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Parágrafo quinto:

El que corresponda según lo indicado en la descripción anterior de este parágrafo.

ANEXOS A LA NOTA (*disponibles en la intranet en la normativa de control de la auditoría pública*)

En relación con la presente Nota técnica conviene que se lea conjuntamente con los siguientes anexos:

- ANEXO 1.- Esquema de la sección otra información.
- ANEXO 2.- Ejemplos de la sección otra información según esquema.
- ANEXO 3.- Ejemplos de otra información según los entes.
- ANEXO 4.- Ejemplos de informes de otra información incluidos en LA NIA-ES-SP 1720 R.

Firmado electrónicamente por:

Jorge Castejón González. Director de la Oficina Nacional de Auditoría