

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES VINCULADAS

(NIA-ES 550 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1550, 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
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas.....	2
Responsabilidades del auditor	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	11-17
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.....	18-19
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.....	20-24
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	25
Manifestaciones escritas.....	26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	27
Documentación.....	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidades del auditor.....	A1-A3
Definición de parte vinculada.....	A4-A7
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A8-A28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.....	A29-A30

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.....	A31-A45
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	A46-A47
Manifestaciones escritas.....	A48-A49
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A50

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1550, “Partes vinculadas”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

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

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA-ES-SP 1315¹, la NIA-ES-SP 1330² y la NIA-ES-SP 1240³ en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas

2. Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo:
 - Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
 - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
 - Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.
4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref.: Apartado A1)
 - (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref.: Apartado A2)
 - (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref.: Apartado A3)

¹ NIA-ES-SP 1315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

² NIA-ES-SP 1330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

³ NIA-ES-SP 1240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA-ES-SP 1240⁴, porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.
6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NIA-ES-SP⁵. En lo que se refiere a las partes vinculadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones tales como las siguientes:
 - La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas, especialmente si el marco de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes vinculadas.
 - Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.
7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA-ES-SP 1200⁶. Los requerimientos de esta NIA-ES-SP tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

Fecha de entrada en vigor

8. *Apartado suprimido.*

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - (a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
 - (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y
 - (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:
 - a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y
 - (b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con

⁴ NIA-ES-SP 1240, apartado 24.

⁵ NIA-ES-SP 1200, "Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado A52.

⁶ NIA-ES-SP 1200, apartado 15.

dicho marco.

Definiciones

10. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua: una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
 - (b) Parte vinculada: una parte que es: (Ref.: Apartados A4-A7)
 - (i) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
 - (ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - ii. *Párrafo suprimido por adaptación al Sector Público*
 - iii. personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de una Administración Pública (Administración del Estado, autonómica o local) no se consideran partes vinculadas, a menos que realicen transacciones significativas de acuerdo con los criterios de materialidad fijados por el auditor o compartan recursos significativos entre sí o expresamente esté determinado por su marco de información financiera.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA-ES-SP 1315 y la NIA-ES-SP 1240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría⁷, el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref.: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del trabajo requerida por la NIA-ES-

⁷ NIA-ES-SP 1315, apartado 5; NIA-ES-SP 1240, apartado 16.

SP 1315 y la NIA-ES-SP 1240⁸ se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref.: Apartados A9-A10)

13. El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones:
 - (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref.: Apartados A11-A14)
 - (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y
 - (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.
14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref.: Apartados A15-A20)
 - (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref.: Apartado A21)
 - (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref.: Apartados A22-A23)

En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:

- (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
 - (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref.: Apartados A24-A25)
 - (a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref.: Apartado A26)
 - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref.: Apartado A27)

⁸ NIA-ES-SP 1315, apartado 10; NIA-ES-SP 1240, apartado 15.

Puesta en común con el equipo de trabajo de la información sobre las partes vinculadas

17. El auditor compartirá con los restantes miembros del equipo de trabajo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad. (Ref.: Apartado A28)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

18. En cumplimiento del requerimiento de la NIA-ES-SP 1315 relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material⁹, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA-ES-SP 1240. (Ref.: Apartados A6 y A29-A30)

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

20. Dentro del requerimiento de la NIA-ES-SP 1330 de que el auditor responda a los riesgos valorados¹⁰, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref.: Apartados A31-A34)

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:
- (a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo de trabajo; (Ref.: Apartado A35)
 - (b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:
 - (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e
 - (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;

⁹ NIA-ES-SP 1315, apartado 25.

¹⁰ NIA-ES-SP 1330, apartados 5-6.

- (c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref.: Apartado A36)
- (d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y
- (e) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref.: Apartado A37)

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:
- (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos¹¹; (Ref.: Apartados A38-A39)
 - (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y
 - (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
 - (b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref.: Apartados A40-A41)

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

24. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref.: Apartados A42-A45)

En el Sector Público, las leyes y reglamentos referidos a la adjudicación de contratos públicos pueden exigir que los contratos con terceros, comprendidas las partes vinculadas, estén sujetos a licitación pública o cualquier otra forma de “verificación del mercado” para demostrar su eficiencia económica.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA-ES-SP 1700 R¹², el auditor evaluará: (Ref.: Apartado A46)
- (a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado

¹¹ NIA-ES-SP 1240, apartado 32(c).

¹² NIA-ES-SP 1700 R, “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, apartados 10-15.

y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
y
(Ref.: Apartado A47)

- (b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:
 - (i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - (ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Manifestaciones escritas

26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref.: Apartados A48-A49)
- (a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y
 - (b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección¹³, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref.: Apartado A50).

En el Sector Público se tendrá en cuenta lo dispuesto en su regulación respecto a las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas¹⁴.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

Marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas (Ref.: Apartado 4)

- A1. Un marco de información financiera aplicable que establece unos requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas es aquel que define el significado de parte vinculada pero confiere a dicha definición un alcance sustancialmente más restringido que el de la definición indicada en

¹³ NIA-ES-SP 1260 R “Comunicación con los responsables del gobierno”, apartado 13.

¹⁴ NIA-ES-SP 1230, “Documentación de auditoría”, apartados 8-11 y apartado A6.

el apartado 10(b)(ii) de esta NIA-ES-SP, de forma que el requerimiento establecido por el marco de revelar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Marcos de imagen fiel (Ref.: Apartado 4(a))

- A2. En el contexto de un marco de imagen fiel¹⁵, las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación fiel cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref.: Apartado 4(b))

- A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA-ES-SP 1700 R, debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del trabajo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA-ES-SP 1210¹⁶, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁷.

Definición de parte vinculada (Ref.: Apartado 10(b))

- A4. Muchos marcos de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:
- (a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e
 - (b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.
- A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:
- (a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.
 - (b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
 - (c) Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección (es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la

¹⁵ La NIA-ES-SP 1200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

¹⁶ NIA-ES-SP 1210, "Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría", apartado 6(a).

¹⁷ NIA-ES-SP 1700 R, apartado A12.

planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad).

- (d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).
- (e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

Partes vinculadas con influencia dominante

- A6. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, tal y como se explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

- A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial¹⁸ puede ser una parte vinculada a la entidad porque esta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Por lo que al Sector Público se refiere, puede haber determinados fondos sin personalidad jurídica, consorcios o cualquier otra forma organizativa que, en su caso, puedan tener determinadas características comunes con las entidades (o vehículo) de cometido o propósito especial, pero para ser considerado como parte vinculada habrán de darse las situaciones precisas recogidas en la regulación contable, teniendo en cuenta, además, lo indicado en la nota del apartado 10 de esta NIA-ES-SP.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas
(Ref.: Apartado 11)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A8.

Las responsabilidades del auditor del Sector Público, relativas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del Sector Público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del Sector Público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarias y por otras disposiciones que regulen los organismos del Sector Público y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes vinculadas. Además, es posible que el auditor del Sector Público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector, respecto a las relaciones y transacciones con partes vinculadas que difieran de los del sector privado.

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas

Discusión entre los miembros del equipo del trabajo (Ref.: Apartado 12)

- A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del trabajo son las siguientes:
- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes

¹⁸ La NIA-ES-SP 1315, apartados A26-A27, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial.

vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).

- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles relevantes.

A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

Identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref.: Apartado 13(a))

A11. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes vinculadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes vinculadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y revelación de información que exige el marco. La dirección, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes vinculadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En trabajos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la dirección con la relación de las partes vinculadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA-ES-SP. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA-ES-SP 1315 para obtener información acerca de:

- las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad;

- los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y
- el modo en que la entidad se estructura y se financia.

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

- A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la NIA-ES-SP 1600 requiere que el equipo de trabajo del grupo proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo de trabajo del grupo tenga conocimiento¹⁹. Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha información constituye una base útil para las indagaciones del auditor ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.
- A14. El auditor también puede obtener información sobre la identidad de las partes vinculadas con la entidad realizando indagaciones ante la dirección durante el proceso de aceptación o continuidad del trabajo.

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref.: Apartado 14)

- A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:
- los responsables del gobierno de la entidad;
 - personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
 - auditores internos;
 - asesores jurídicos internos; y
 - el responsable de ética empresarial o persona equivalente.
- A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel, y del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error²⁰. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección

¹⁹ NIA-ES-SP 1600, “Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, apartado 40(e).

²⁰ NIA-ES-SP 1200, apartado A2.

cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA-ES-SP 1315 de obtener conocimiento del entorno de control²¹, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
- La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes vinculadas que den lugar a conflictos de interés reales o percibidos, tales como la aprobación por un subcomité de los responsables del gobierno de la entidad que incluya a personas que sean independientes de la dirección.
- Revisiones periódicas por auditores internos, en su caso.
- La actuación proactiva de la dirección para la resolución de cuestiones relacionadas con la revelación de información sobre las partes vinculadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.

A18. En algunas entidades, los controles sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden ser deficientes o inexistentes por una serie de motivos, entre otros:

- Que la dirección conceda poca importancia a la identificación y a la revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- La falta de supervisión adecuada por los responsables del gobierno de la entidad.
- La omisión intencionada de dichos controles porque la revelación de información sobre las partes vinculadas pueda proporcionar información que la dirección considere sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones en las que intervengan familiares de la dirección.
- Un conocimiento insuficiente por parte de la dirección de los requerimientos sobre partes

²¹ NIA-ES-SP 1315, apartado 14.

vinculadas establecidos por el marco de información financiera aplicable.

- La ausencia de requerimientos de revelación de información en el marco de información financiera aplicable.

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R²², tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente²³. El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que las actividades de control sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Una entidad auditada puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref.: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los

²² NIA-ES-SP 1705 R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

²³ NIA-ES-SP 1240, apartados 31 y A4.

negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref.: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de los auditores internos.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref.: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes vinculadas, identificar los riesgos de incorrección material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.
- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref.: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref.: Apartado 16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo de trabajo de la información sobre las partes vinculadas (Ref.: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo de trabajo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.

- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que puedan requerir especial consideración en la auditoría, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref.: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude²⁴. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

- La parte vinculada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte vinculada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte vinculada.
- Las transacciones en las que participa la parte vinculada (o un familiar próximo de la parte vinculada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte vinculada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas al servicio de los intereses de la parte vinculada.
- El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
- La evidencia de una participación o un interés excesivos de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref.: Apartado 20)

A31. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza

²⁴ NIA-ES-SP 1240, anexo 1.

de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad²⁵.

- A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):
- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
 - La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de la transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
 - Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.
- A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA-ES-SP 1240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:
- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
 - Indagaciones ante la parte vinculada.
 - Inspección de contratos significativos con la parte vinculada.
 - Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
 - Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.
- A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA-ES-SP 1330 de obtener

²⁵ La NIA-ES-SP 1330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA-ES-SP 1240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes²⁶, se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

Comunicación al equipo de trabajo de la información sobre las nuevas partes vinculadas identificadas (Ref.: Apartado 22(a))

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes vinculadas identificadas a los demás miembros del equipo de trabajo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de valoración del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a valorar los riesgos de incorrección material.

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas (Ref.: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes vinculadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref.: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA-ES-SP 1240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref.: Apartado 23)

²⁶ NIA-ES-SP 1330, apartado 8(b).

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
 - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA-ES-SP 1500²⁷, considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte vinculada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas (Ref.: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos

²⁷ NIA-ES-SP 1500, "Evidencia de auditoría", apartado 11.

niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación de la entidad auditada en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref.: Apartado 24)

- A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales.
- A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:
- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
 - La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
 - La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.
- A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:
- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
 - La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
 - La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.
- A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas

circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones (Ref.: Apartado 25)

- A46. La NIA-ES-SP 1450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material²⁸. La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte vinculada.

Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas (Ref.: Apartado 25(a))

- A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes vinculadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si:
- (a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o
 - (b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 26)

- A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad:
- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes vinculadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la dirección.
 - Cuando hayan hecho manifestaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes vinculadas.
 - Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes vinculadas o en las transacciones con las partes vinculadas.
- A49. El auditor también puede decidir obtener manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la dirección, como, por ejemplo, una manifestación según la cual determinadas transacciones con partes vinculadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 27)

- A50. La comunicación de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría²⁹

²⁸ NIA-ES-SP 1450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 11(a). El apartado A16 de la NIA-ES-SP 1450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

²⁹ La NIA-ES-SP 1230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

con respecto a las partes vinculadas a la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichas cuestiones. Los siguientes son algunos ejemplos de cuestiones significativas con respecto a las partes vinculadas:

- Que la dirección haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes vinculadas o las transacciones significativas con partes vinculadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes vinculadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.
- La identificación de las transacciones significativas con partes vinculadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.
- Desacuerdo con la dirección sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Encargo	Trabajo
Propietario-gerente	Entidad auditada

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1550 (NE 1550)

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

Alcance

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

En esta NIA-ES-SP 1550 *Partes vinculadas* se aborda las responsabilidades del auditor público en esta área y desarrolla la aplicación de la NIA-ES-SP 1315, la NIA-ES-SP 1330 y la NIA-ES-SP 1240, en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Por tanto, las entidades tienen que revelar información sobre:

- Relaciones con partes vinculadas cuando exista control, aun cuando no se hayan producido operaciones entre las mismas.
- Operaciones entre partes vinculadas.
- Retribución de los administradores (incluido un análisis por tipo de retribución) de acuerdo con su marco normativo de información financiera o de cualesquiera otra legislación que lo prevea.

En el desglose de esta información hay que sujetarse a lo previsto en los correspondientes planes contables, aplicables según el tipo de entidad.

Objetivos:

Los objetivos del auditor son:

- Reconocer los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida al mencionado fraude.
- Concluir, teniendo en cuenta la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones consiguen la imagen fiel.

La NIA-ES-SP 1550 aplica un enfoque basado en riesgos de la auditoría de partes vinculadas. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede originar mayores riesgos de error material en las cuentas anuales que los originados con partes no vinculadas. Entre los factores de riesgo se destaca el riesgo de fraude que pudiera surgir de las relaciones y transacciones entre dichas partes y que sean relevantes para identificar y evaluar los riesgos de error material originado por el fraude.

Esta norma incluye procedimientos específicos para la identificación, por un lado, de partes vinculadas no reveladas o no identificadas anteriormente o transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y, por otro, transacciones significativas realizadas con partes vinculadas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad; requerimientos para evaluar la contabilización y revelación de información sobre las relaciones y transacciones entre las partes vinculadas identificadas y consideraciones específicas relativas a las partes vinculadas identificadas con influencia dominante.

En el Sector Público hay dos aspectos que tienen relación con las operaciones de vinculación y que pueden generar un riesgo adicional para el auditor público:

- La consideración de una entidad como medio propio referido en los artículos 32 y 33 de Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 y en el artículo 86 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como el correspondiente tratamiento que se da en auditoría al requisito exigido por la Ley de Contratos en aquellas entidades que se consideran medio propio y que está recogido en la correspondiente Nota técnica de la ONA.
- La consideración de vehículo de cometido especial o entidad de cometido especial que puede ser adjudicable a algunos fondos sin personalidad jurídica referidos en las leyes. A estos efectos, se entiende por tal aquella que pueda llegar a reunir las siguientes características:
 - No se puede considerar como del grupo, multigrupo o asociada.
 - Fue constituida para un fin concreto, limitado o definido como, por ejemplo, la titulización de activos, labores de investigación, potenciación de eventos culturales e históricos, etc.
 - La forma jurídica adoptada puede ser indiferente, aunque puede ser frecuente hacerlo mediante fondo sin personalidad, consorcio u otra forma.
 - La entidad auditada puede transferirle activos, personal o servicios con un coste distinto del de mercado.
 - Puede ser financiada íntegramente por la entidad por cuya cuenta se ha constituido o pueden existir más partes financiadoras.
 - De ser obligatoria la consolidación, la entidad con cometido especial debe ser consolidable.

Las dos circunstancias mencionadas, medio propio o vehículo de cometido especial hacen, por tanto, que se amplíe el concepto de vinculación.

Por lo que se refiere a los medios propios, el auditor público de la entidad auditada relacionada con ellos habrá de comprobar, en las operaciones establecidas entre ambos, el grado de cumplimiento de las leyes de referencia, así como los riesgos y las consecuencias correspondientes. Por otra parte, el auditor de la entidad considerada como medio propio deberá verificar que se cumplen los requisitos legales para tener tal condición y que resulta completa la información financiera prevista sobre esta consideración. Y ambos auditores, el de la entidad relacionada con el medio propio y el auditor de la entidad considerada como medio propio, habrán de tener presente los riesgos del cumplimiento de sus respectivas obligaciones, máxime si puede conllevar costes o quebrantos adicionales la pérdida o modificación de las relaciones establecidas entre ambos, pudiendo llegar incluso a verse comprometida la gestión continuada del medio propio. En función de los resultados de su trabajo reflejarán la información en sus informes de auditoría de acuerdo con las NIA-ES-SP 1700 R y la NIA-ES-SP 1570 R.

La NIA-ES-SP 1315, apartados A26-A27, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial. El auditor comprobará si se cumplen los requisitos de control a los que alude la normativa contable; en concreto el artículo 2 de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público; así como el artículo 2 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Asimismo, se comprobarán los requisitos establecidos en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de RJSP. En concreto, para los consorcios se tendrá en cuenta, entre otros, lo dispuesto en el artículo 122 de Régimen presupuestario, de contabilidad, control económico-financiero y patrimonial, así como el artículo 124 sobre el contenido de los estatutos. Para los fondos carentes de personalidad jurídica se considerará lo dispuesto en los artículos 137 a 139 de la mencionada Ley. En definitiva, similares procedimientos de comprobación teniendo en cuenta las diferencias normativas entre ambos tipos de entidad.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1550

1.- Se matiza el apartado 10 en relación con el alcance de entidad vinculada teniendo en cuenta las definiciones que contiene la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de

cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, ya que desde el punto de vista de la auditoría no entraña un riesgo superior en relación con otra entidad del mismo nivel.

2.- En el apartado 24, en relación con la eficiencia económica de las relaciones entre partes vinculadas, están los artículos 1, 2, 32 y 33 de de Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

3.- En el apartado 27, en relación con la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad, conviene tener en consideración lo dispuesto en la disposición vigesimotercera de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, y lo dispuesto en el artículo 5.2 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, en el caso de Entidades Locales.

4.- En relación con el apartado A7, referente a las entidades de cometido especial cabe citar el artículo 2 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

5.- En relación con el apartado A8, en cuanto a las consideraciones específicas para el Sector Público en materia de requerimientos de información financiera referentes a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que difieran de los del sector privado, está la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.