

1.	Introducción
2.	Consideraciones generales
3.	Forma o tipo de opinión
4.	Consideraciones generales con relación a los párrafos o secciones del informe
5.	Sección referida a la opinión de auditoría
6.	Sección referida al “Fundamento de la opinión de auditoría”
7.	Sección referida a la “Incertidumbre material sobre entidad en funcionamiento”
8.	Sección referida a las “Cuestiones clave de la auditoría”
9.	Sección referida a los “Párrafos de énfasis”
10.	Sección sobre “Otras cuestiones”
11.	Sección sobre “Otra información”
12.	Sección sobre “Responsabilidad de los órganos de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad en relación con la auditoría de las cuentas anuales y con el cumplimiento de la legalidad” (esto último cuando proceda)
13.	Sección sobre “Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales”
14.	Sección sobre “Otros requerimientos legales y reglamentarios”
15.	Sección sobre “Recomendaciones”
16.	Trámite de audiencia/alegaciones
17.	Apéndices y anexos
18.	Diferencias entre informes de auditoría de seguridad razonable y de seguridad limitada
19.	Ejemplos de informes de auditoría de cuentas anuales (de seguridad razonable)
20.	Ejemplo de informe de auditoría de seguridad limitada

1. Introducción

- 1) El 27 de mayo de 2020 la Conferencia de presidentes de los órganos de Control Externo acordó que Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) fueran aplicadas en las fiscalizaciones de los OCEX a partir del 1 de enero de 2021.

En relación con los informes, las NIA-ES-SP introducen una serie de cambios que hacen necesaria la adaptación de los modelos de las GPF-OCEX vigentes hasta 2020.

- 2) Esta guía pretende:

- Destacar de forma sintética el contenido más relevante de las NIA-ES-SP del grupo 1700 relacionadas con el informe de auditoría y otra regulación aplicable en la materia, para que sirva de guía y, en su caso, de consulta para documentar los problemas que puedan resultar más frecuentes al redactar los informes de auditoría.
- Fijar la definición y el contenido habitual de los diferentes párrafos o secciones o partes de ellos del informe, dejando a salvo el criterio profesional de auditor, para adaptar su redacción precisa a las circunstancias concretas del auditado y de cada OCEX.
- Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan tener relación con la estructura y contenido de los informes, anticipando los problemas que puedan presentarse.
- Ofrecer ejemplos del contenido y redacción de las distintas secciones o párrafos.
- Aglutinar la información que sobre párrafos o secciones de informes está dispersa en distintas NIA-ES-SP y GPF-OCEX.

3) Con esa finalidad, el presente documento desarrolla algunos de los aspectos más relevantes referidos a los informes de la ISSAI-ES 200 y las NIA-ES-SP del grupo 1700 y aclara y adapta a las características y circunstancias de los OCEX algunos de los requerimientos establecidos en las siguientes normas:

- NIA-ES-SP 1700, “Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”, que establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros.
- NIA-ES-SP 1701, “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría”; el propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado.
- NIA-ES-SP 1705, “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”, que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA-ES 700, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
- NIA-ES-SP 1706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”, que trata del formato y del contenido del informe cuando el auditor incluye en dicho informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

Para la adecuada comprensión y aplicación de esta guía, debe leerse tras las respectivas NIA-ES-SP a las que no sustituye ni modifica.

Además de las ISSAI-ES/NIA-ES-SP también se ha usado como referencia las aclaraciones de la [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020, sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español \(NIA-ES-SP\)](#). Esta Nota Técnica, en su [Anexo I](#) y [Anexo II](#), tiene numerosos ejemplos que pueden servir de orientación a los auditores, con las consideraciones realizadas en esta guía para su adaptación a los OCEX, que complementan los ejemplos incluidos en las NIA-ES-SP.

4) Las nuevas NIA-ES-SP 17xx incorporan **cambios importantes en la estructura de los informes** respecto de la GPF-OCEX 1730 (2015). Fundamentalmente afecta a la alteración del **orden de los párrafos o secciones** (el principal es que se incluye al inicio la sección de opinión y después el resto de las secciones). Se establece una estructura fija, con unos párrafos o secciones que son de obligada inclusión, mientras que otros se habrán de presentar si se produce el supuesto generador. También se incorporan nuevas secciones, siendo la nueva estructura, adaptada a las necesidades de los OCEX (que incorpora los puntos 11 y 12) la siguiente:

Sección	Obligatorio	NIA-ES-SP
1. Opinión (no modificada o favorable, con salvedades, desfavorable y denegada)	Sí	1700/1705
2. Fundamento de la opinión (no modificada o favorable, con salvedades, desfavorable y denegada)	Sí	1700/1705
3. Incertidumbre material sobre entidad en funcionamiento		1700/1570
4. Cuestiones clave de la auditoría.	Sí	1701
5. Párrafos de énfasis		1706
6. Párrafos de otras cuestiones		1706
7. Otra información		1720
8. Responsabilidad del órgano de gestión/de los administradores.	Sí	1700
9. Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales.	Sí	1700
10. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios		1700
11. Recomendaciones		
12. Trámite de audiencia/alegaciones	Sí	
Firma y fecha	Sí	1700

En determinadas circunstancias puede ser conveniente, para situar al lector en el contexto del informe, o necesario de acuerdo con la normativa interna de cada OCEX, incluir un apartado inicial al informe denominado “**Introducción**” cuyo contenido será variable, aunque en estos casos normalmente incluirá al menos el primer párrafo estándar del apartado de opinión (que cambiará de ubicación). No se creará este apartado cuando solo vaya a contener el mencionado párrafo estándar.

- 5) Las modificaciones más relevantes sobre el **contenido de los informes** que incorporan las nuevas NIA-ES-SP 17xx son fundamentalmente las siguientes:

- *Sección “Otra información”.*

Esta sección tiene un formato cerrado, centrado en los temas a que se refiere la NIA-ES-SP 1720. Se refiere a la opinión sobre estados financieros - Informe de gestión u otros informes o notas de gestión incluidas como apartados de la memoria en el modelo del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). En definitiva, asuntos que puedan ser considerados netamente de gestión y no constituyan una información que habitualmente se incluya dentro del alcance de imagen fiel de una auditoría de cuentas.

- *Sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.*

En ésta se incluyen aspectos relacionados con la legalidad y otros asuntos de gestión relevantes, ambos sin efectos en la imagen fiel en una auditoría financiera. Estos aspectos pueden surgir en el propio desarrollo de la auditoría, o pueden estar previstos en el plan de auditoría (en este caso deberá determinarse tanto el alcance como los procedimientos relevantes para realizar la comprobación).

- *Sección “Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales”.*

Aunque no es nueva, esta sección recoge una ampliación sustancial de información y contenido.

- 6) Las NIA-ES-SP 17xx se han redactado en el contexto de una auditoría de seguridad razonable de estados financieros completos con finalidades generales.

La GPF-OCEX 1805 recoge consideraciones específicas para el caso en que se audite un estado financiero individual o una cuenta, partida o elemento concreto de un estado financiero, e incluye ejemplos de informes para este tipo de auditorías que deben ser debidamente adaptados a la nueva estructura de los informes.

- 7) Los auditores que tengan la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento de la normativa deben tener en cuenta los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento (ISSAI-ES 400) y la GPF-OCEX 4001. (ISSAI-ES 200; P136)

La GPF-OCEX 4001 recoge ejemplos de fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad.

- 8) En las fiscalizaciones distintas de las anteriores también se aplicarán los criterios generales sobre informes recogidos en esta guía.

2. Consideraciones generales

- 9) El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera y/o presupuestaria aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito en el que se describan las bases de dicha opinión. (ISSAI-ES 200; P134 y NIA-ES-SP 1700; P20)

- 10) Habitualmente los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que la simple expresión de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (ISSAI-ES 200; P135)

El mandato legal de fiscalización o la solicitud del órgano legislativo correspondiente pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia a la opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir actuaciones de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, cualquier investigación sobre el incumplimiento de la normativa.

Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, pueden existir expectativas públicas generales que exigen informar acerca del incumplimiento de la normativa o en relación con la eficacia de los controles internos.

- 11) Cuando una auditoría se realiza de acuerdo con las ISSAI-ES/NIA-ES-SP, la coherencia del informe de auditoría aumenta la credibilidad del sector público. En el caso de las entidades del sector público, **los primeros usuarios de sus estados financieros son los órganos legislativos, que representan a los ciudadanos, que son los usuarios finales de dichos estados financieros.** (ISSAI-ES 1700; P5)
- 12) Las leyes y reglamentos, el mandato de auditoría o el acuerdo de los órganos de gobierno de los OCEX pueden obligar a los auditores del sector público a comunicar sus hallazgos en el informe de auditoría con arreglo a las ISSAI-ES/NIA-ES-SP. Otros hallazgos, revelaciones, conclusiones, recomendaciones y respuestas de la dirección pueden ser objeto de un apartado complementario dentro del informe de auditoría. (ISSAI-ES 1700; P6)
- 13) De acuerdo con los **criterios de calidad** establecidos en la GPF-OCEX 1220 los informes deben ser **exactos** (incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada), **objetivos** (equilibrados, sin sesgos, los hallazgos se sitúan en perspectiva y dentro de contexto), **completos**, **convincientes**, **claros** (fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades), **concisos** (no repetir innecesariamente los hallazgos realizados) y **oportunos**. Para más detalle, véase el Anexo I de la GPF-OCEX 1220.

3. Forma o tipo de opinión

- 14) El informe de auditoría financiera de cuentas anuales debe contener una opinión no modificada o favorable o una opinión modificada.

Hay tres tipos de opinión modificada, denominadas: (ISSAI-ES 200; P142, NIA-ES-SP 1705; P2)

- Opinión con salvedades,
- Opinión desfavorable (o adversa) y
- Denegación (o abstención) de opinión.

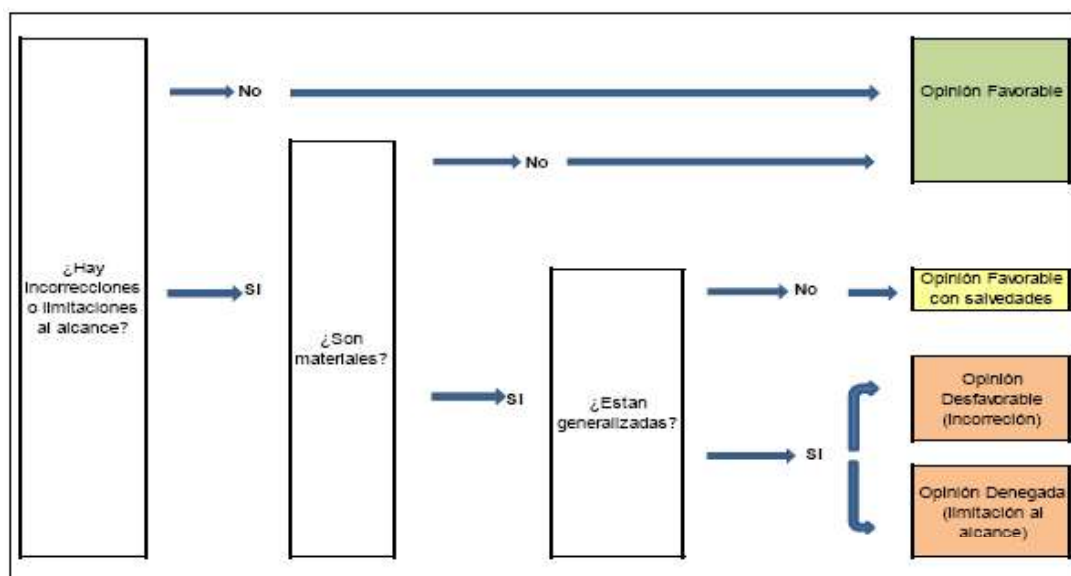
- 15) La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de: (ISSAI-ES 200; P143, NIA-ES-SP 1705; P2)

- La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

De forma esquemática: (NIA-ES-SP 705; A1)

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Opinión desfavorable o adversa</i>
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Denegación o abstención de opinión</i>

16) El siguiente esquema¹ sintetiza lo visto en este epígrafe:



4. Consideraciones generales con relación a los párrafos o secciones del informe

17) **Salvedades que se mantienen durante más de un ejercicio.**

Cuando en un informe de auditoría se incluya una salvedad que también esté contenida en ejercicios anteriores, se considera conveniente que se haga constar esta información en la redacción de la salvedad del año en curso, indicando expresamente que afecta también a las cifras comparativas del ejercicio anterior y, si está cuantificada, precisando la variación, en su caso, de la cuantía.

Algunos informes de entidades presentan salvedades reiteradas de un ejercicio a otro, fundamentalmente debidas a limitaciones al alcance, aunque también de otra índole. Hacer figurar la fecha de inicio de la salvedad y su evolución cronológica puede constituir una buena información para el lector, que tendrá elementos de juicio para apreciar cómo se van solucionando estas de un ejercicio a otro.

18) **Cuando lo redactado en las secciones tiene que ver con información incluida en las cuentas.**

En este caso es conveniente hacer referencia a las notas de la memoria donde se halle dicha información, y no extenderse en el párrafo o sección del informe con datos que ya figuran, o por su naturaleza habrían de estar contenidos en propios documentos financieros; con esto se descarga el informe de datos o información a los que el lector puede acceder de forma precisa simplemente poniendo la referencia indicada.

Secciones demasiado extensas, ponen en riesgo la ponderación de la información en ellas incluida, desvirtuando el principio de claridad y proporcionalidad que debe presidir la redacción del informe. Por ejemplo, la redacción de las salvedades en la sección Fundamento de la opinión con salvedades o la redacción de la sección *Incertidumbre material sobre entidad en funcionamiento* o de las *Cuestiones clave de la auditoría* cuando presente riesgos significativos, etc.

Esto generará informes más concisos y centrados en los asuntos importantes, si se trata de párrafos de salvedades.

19) **Tratamiento de la información presupuestaria.**

Es necesario tener en cuenta la asimetría en el tratamiento de las salvedades derivadas del incumplimiento de las normas y principios presupuestarios, consecuencia generalmente de una mayor exigencia de la norma de importancia relativa para estos incumplimientos. Así, es preciso distinguir los supuestos de entidades auditadas con presupuesto limitativo (opinión con principios presupuestarios y contables de forma simultánea) de los supuestos de entidades que lo tienen estimativo (no se produce una dualidad de

¹ Véase Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas, página 59.

principios). Es decir, en las entidades de presupuesto limitativo, por aplicación de la importancia relativa y empleando el criterio profesional del auditor pueden existir salvedades que lo sean desde el punto de vista presupuestario, pero no desde la óptica patrimonial.

Cuando una salvedad afecta a los principios presupuestarios, se considerará que normalmente, en buena lógica, también afecta a los contables, salvo que la materialidad sea distinta en uno y otro caso. Esta se incluirá en el mismo párrafo o sección precisándose la afectación al presupuesto como un estado más que es, y al resto de los estados contables. En el supuesto de que la salvedad sólo afecte a los principios presupuestarios, se explicará que sólo afecta al presupuesto con el mismo grado de detalle. En las organizaciones con presupuesto estimativo, se entenderá que ésta es una información más de la memoria y por tanto no se hará referencia alguna a principios presupuestarios. En los anexos a las diferentes NIA-ES-SP del grupo 1700 se halla el formato de informe para algunas entidades con presupuesto limitativo.

5. Sección referida a la “Opinión de auditoría” (NIA-ES-SP 1700 y 1705)

20) Opinión

Cuando se trata de opinión no modificada o favorable, el título de la sección se denomina “Opinión”, sin añadir “no modificada” ni “favorable”. La matización en el título, como más adelante se indica, se realiza exclusivamente cuando se trata de una opinión modificada.

La sección Opinión está muy estandarizada, salvo la enumeración de los estados que integran las cuentas a auditar, según sea entidad que aplica los principios contables públicos y el PGCP o los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan. En todo caso, considerando esta diversidad, puede haber variación en la configuración de los estados contables que se han de presentar al auditor, y por tanto la referencia a ellos en esta sección habrá de adaptarse al ente concreto auditado.

Por ejemplo, si tenemos a una entidad pública que aplica el PGCP, el primer párrafo de esta sección, conceptualmente el **alcance** del trabajo se redactaría de la siguiente forma:

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de Diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

El segundo párrafo de la sección, conceptualmente la **opinión** propiamente dicha, se redactaría de la siguiente forma:

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (*en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término “presupuestarios”*) contenidos en el mismo.

21) Opinión con salvedades y desfavorable

La sección **Opinión con salvedades**, solo difiere de la *Opinión* arriba citada, es decir, de la no modificada o favorable, en el párrafo segundo de esta sección (opinión propiamente dicha) que recoge la excepción a la imagen fiel: “excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe”.

Ejemplo:

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Si la opinión es **desfavorable**, tendría el mismo texto y alcance que el indicado, pero variaría en la parte subrayada de la forma siguiente:

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas **no expresan**, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

22) Denegación de opinión

El primer párrafo de esta sección difiere del resto de opiniones en lo a continuación subrayado:

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, es el órgano competente para auditar las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

La diferencia estriba en que para el resto de opiniones se dice “ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC” y, en cambio, para la opinión denegada se redacta “es el órgano competente para auditar las cuentas anuales de la entidad ABC”.

En cuanto al segundo párrafo de esta sección, refleja un carácter singular y se diferencia textualmente del resto de la opinión, siendo:

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la entidad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

6. Sección referida al “Fundamento de la opinión de auditoría” (NIA-ES-SP 1700 y 1705)

- 23) Esta sección siempre se incluye en el informe y tiene conceptualmente dos apartados: en el primero se definen las salvedades (por incumplimiento de principios contables o por limitación al alcance) salvo que la opinión sea favorable y en el segundo (que a su vez se divide estructuralmente en tres párrafos) se incluye información estándar común para las opiniones favorable, con salvedades y desfavorable.

Primer apartado

24) Opinión favorable

Este apartado o párrafo no existe si la opinión es favorable.

25) Salvedades por incumplimiento de principios contables

Se trata de una descripción concreta y absolutamente objetiva de la salvedad, poniendo de manifiesto su efecto en los diferentes estados contables o cuentas específicas. En definitiva, una salvedad por incumplimiento de principios contables debe tener la siguiente información:

- Cuantificación del ajuste o reclasificación pertinente o descripción sucinta de la falta de información y si resulta posible, dar referencia al apartado o punto de la norma contable que lo regula, pero no es necesario.
- Estados contables afectados o cuentas involucradas, lo que sea más claro.
- Otra información, lo más precisa, objetiva y sintética posible, que oriente sobre la importancia y efectos del asunto tratado en la salvedad.
- Si se trata de un incumplimiento de la legalidad **que es salvedad por afectar a la imagen fiel y por tanto ha de ser recogido en este apartado**, la referencia precisa a la norma incumplida.

Existe una cierta tendencia, en algunos informes de auditoría, a la redacción de párrafos de salvedades en los que además de la descripción de la salvedad, se incluyen otras consideraciones y opiniones que son más propias, bien contextualizadas y soportadas, de otro tipo de informes distintos de los de auditoría de cuentas: informes sobre recomendaciones de control interno y adicional (IRCIA) o de otros tipos de auditoría.

Hacer una descripción muy extensa de las salvedades puede hacer perder la concreción y la objetividad y generar una innecesaria amplitud en los informes.

Ejemplos:

Fundamento de la opinión con salvedades

La entidad tiene la condición de medio propio a que se refiere el artículo 32 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público y la normativa contable correspondiente, y, por tanto, debe incluir en la memoria de las cuentas anuales información referida a dicha condición y a las operaciones vinculadas derivadas de ella, las cuales representan un elevado porcentaje de su actividad. Debido a la falta de implantación de un sistema de control interno adecuado, no se ha podido comprobar el cumplimiento del requisito establecido en la Ley con respecto a las actividades realizadas, lo que, junto con la no inclusión de la información en la memoria, constituye una salvedad en el informe.

Las cuentas anuales no reflejan la provisión correspondiente a los gastos relacionados con una Sentencia condenatoria al pago de una indemnización por desistimiento unilateral de un contrato de alquiler que se produjo durante el ejercicio auditado. Tampoco se ha incluido la información correspondiente en la memoria. El importe total estimado, es de 10.000 euros. La Sentencia se notificó con fecha anterior a la formulación de las cuentas anuales.

26) Salvedades por limitación al alcance

La regla general en las limitaciones al alcance es que éstas deben reducirse a sus justos términos ya que suponen una renuncia por imposibilidad a realizar una parte de la auditoría. Por tanto, hay que poner un especial cuidado para que no haya lugar a dudas, tanto en la ejecución de los trabajos como en la redacción de los informes, de que se trata de una limitación, de una imposibilidad técnica de hacer el trabajo al que el auditor está obligado legalmente.

27) Redacción de las limitaciones al alcance en los informes de auditoría y tratamiento en el trabajo delimitando lo más adecuadamente su efecto. En el informe de auditoría hay que centrar la limitación en sus justos términos indicando:

- Qué área se ve afectada por la falta de la prueba. Indicar cuál es el importe de la cuenta y su representación sobre el balance y dar referencia a la nota de la memoria donde conste el área.
- Que se han planteado los correspondientes procedimientos y que estos no se han podido llevar a efecto y explicar los motivos (o bien que era imposible realizarlos por los motivos antes expresados), de tal forma que sea obvio para el lector que no se trata de una no ejecución del trabajo, sino un impedimento real.
- Cuando los procedimientos, tanto el inicialmente previsto como el alternativo, no se han podido realizar por no haber facilitado la entidad auditada la información requerida fehacientemente por el auditor, puede ser porque dicha entidad no cuenta con un sistema de control interno o este no es fiable como para asegurar la corrección de la información solicitada, o bien se trata de ocultación de información por

otros intereses y, por tanto, denota la existencia de un riesgo de fraude. La obtención de evidencia sobre un motivo u otro es relevante para cubrir el riesgo de auditoría.

La salvedad por limitación al alcance es una de las más frecuentes y sostenidas en el tiempo de forma invariable en los informes de auditoría pública, por ello resulta necesario acotarla a sus justos términos, procurando enfatizar la evolución de la misma en el tiempo como acicate de la mejora; así, en la medida en que hay un breve análisis temporal, la tendencia a solucionar las limitaciones al alcance debería ser mayor.

28) Documentación. En una limitación al alcance tienen que estar soportados en los papeles de trabajo:

a) Los procedimientos previstos que no han podido ser ejecutados como consecuencia de dicha limitación (por ejemplo, está planteada una prueba de circularización a Clientes o a Cuentas financieras, que consta en el programa de trabajo).

b) El planteamiento del procedimiento alternativo, con dos posibles soluciones:

i. Que no se puede aplicar un procedimiento alternativo:

Valoración previa de la conveniencia de esta sustitución de procedimientos, con la cual se entiende que se alcanzará una equivalencia en la calidad y cantidad de la evidencia obtenida. Esta valoración se hará teniendo en cuenta la confianza del auditor derivada de la evaluación del control interno que haya efectuado en la etapa de planificación de auditoría (cuando la entidad resulta conocida por ser una auditoría recurrente, suele presuponerse esta supletoriedad de procedimientos, sobre la base del conocimiento de la entidad auditada), pues de esta evaluación previa se puede concluir de forma soportada y documentada en los papeles de trabajo que no es posible esta sustitución de procedimientos y esta conclusión provocaría una limitación *per se*.

ii. Que se puede aplicar un procedimiento alternativo:

Si de esta evaluación previa del control interno se puede concluir de forma soportada y documentada en los papeles de trabajo que es posible esta sustitución de procedimientos, el auditor planteará la aplicación de un procedimiento alternativo (por ejemplo, hacer un análisis de contratos, asientos contables, previa solicitud a la entidad de una composición de saldos con los criterios previstos en la selección del procedimiento genuino de la circularización). Obviamente si la entidad no dispone de un aceptable control interno la información proporcionada no será fiable y esto conducirá a una limitación al alcance.

En todo caso habrá que solicitar fehacientemente a la entidad auditada aquella información que sea necesaria para realizar el trabajo, bien sea para el procedimiento inicial o el procedimiento alternativo y dejar evidencia de esta solicitud en los papeles de trabajo. En caso de no tener respuesta a las cuestiones solicitadas, sería conveniente soportar esta falta de respuesta, si fuera posible, en algún documento donde la entidad manifieste que no puede facilitar la información o que no tienen intención de hacerlo o que no tienen las herramientas necesarias para facilitarla. Incluso, si ello es necesario, mediante la extensión de una diligencia firmada por ambas partes donde consten las circunstancias generadoras de la limitación y las medidas tomadas para solventarla con resultados negativos.

29) Prelación y agrupación de las salvedades de distinta naturaleza dentro del primer párrafo de la sección fundamento de la opinión

En la NIA-ES-SP 1705 R no se precisa este extremo, porque se aborda el asunto desde una especialización de tipos de opinión. Cuando existan salvedades de diferente naturaleza (salvedad por incumplimiento y salvedad por limitación al alcance), si bien es criterio del auditor, a efectos de obtener una mayor uniformidad en los informes se aconseja:

1) **En primer lugar, se presentan los incumplimientos de principios contables por orden de relevancia cuantitativa** y dentro de estos, los que sean ajustes o reclasificaciones y después los que sean por omisión de información. Considerada la prelación anterior, seguidamente, si la entidad tiene presupuesto limitativo, se incluirían los ajustes presupuestarios que no tienen efecto patrimonial (si lo tiene irán juntos en la misma salvedad que los patrimoniales, tal y como se ha indicado con anterioridad).

2) **En segundo lugar, las salvedades por limitación al alcance**, si hay varias con la misma prelación indicada para los incumplimientos de principios contables.

- 3) **No es aconsejable mezclar párrafos de salvedades de diferente naturaleza**, es decir incluir de forma alterna salvedades por incumplimiento con salvedades por limitación.

La ordenación indicada se invertirá cuando se trate de una denegación de opinión por limitación al alcance, y se incluirán en primer lugar las salvedades por limitación al alcance, puesto que estas son el soporte fundamental de la opinión denegada.

Segundo apartado

30) Fundamento de la Opinión favorable, con salvedades o desfavorable

Este segundo párrafo a nivel conceptual se divide en tres partes:

- 1º. Se traen a colación las normas que se aplican en la auditoría y se da referencia a la sección de responsabilidad del auditor.
- 2º. Se resalta la cualidad de ser independiente.
- 3º. Se confirma que ha obtenido la evidencia adecuada y suficiente para expresar la opinión que expresa. El último inciso varía en función del tipo de opinión.

El texto para los tipos de opinión indicados es el siguiente:

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo __ de la Ley reguladora del OCEX.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión *(con salvedades) (desfavorable)*.

Si la opinión es favorable este último inciso es el indicado, si es con salvedades se añade: “[...] con salvedades” y si es desfavorable se añade: “[...] desfavorable”

31) Fundamento de la denegación de opinión

En este tipo de opinión, dentro del segundo apartado solo hay un párrafo y tiene el siguiente texto común para todos los entes, si bien las cuentas que se citan varían según el marco financiero de aplicación a cada tipo de entidad:

Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con (se describe las áreas afectadas por la limitación) registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Cuando indica “como resultado de estos hechos” se refiere a la salvedad o salvedades, normalmente por limitación en el alcance, que figuran descritas en el primer apartado de la sección.

7. Sección referida a la “Incertidumbre material sobre entidad en funcionamiento” (NIA-ES-SP 1570)

- 32) Esta sección se incluye solo si aplica al caso y no tiene la frecuencia ni la repercusión de secciones o párrafos descritos con anterioridad, especialmente los que tienen ver con salvedades. Tampoco hay experiencia tan contrastada de su inclusión en los informes de auditoría de las organizaciones públicas auditadas. Sin embargo, algunas de las leyes de regulación de la actividad administrativa incluyen procesos de reestructuración obligatorios cuando un ente administrativo o empresarial está en una senda de malos

resultados económicos u operacionales. Una de las normas más relevantes, aunque no la única que se refieren a esta operativa, es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En ella se regula, en el ámbito estatal, supuestos de fusión, disolución, liquidación y extinción de organismos públicos y fundaciones (artículos 94, 96, 97 para organismos públicos, y por referencia a estos el artículo 136 para fundaciones, del citado texto legal). Las causas de disolución de los consorcios serán las establecidas en sus estatutos, conforme a lo dispuesto los artículos 124 y 127 de la mencionada Ley.

Una vez realizado el análisis correspondiente, si el auditor llega a la conclusión de que, de acuerdo con la GPF-OCEX/NIA-ES-SP 1570 *Gestión continuada / empresa en funcionamiento*, la aplicación del principio de empresa en funcionamiento es razonable, pero que existe una incertidumbre material en relación con ese principio, habría de incluir el texto siguiente, y mencionarlo en la sección *Cuestiones clave de auditoría* (solo dar referencia, no volverlo a describir. Por ejemplo:

Incetidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

La Nota X de la memoria de las cuentas anuales, contiene información relacionada con una deuda por importe de 200 millones de euros, cuya refinanciación está negociando la SA X, al no poder hacer frente a su vencimiento; sin embargo, el plan elaborado por esta no tiene en cuenta algunas magnitudes de costes adicionales y otros parámetros, así como de trámites que pueda hacer factible el objetivo pretendido a la fecha de este informe, según información que consta en la Nota XY de la memoria adjunta. Dicho factor indica una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada por esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Los aspectos relevantes de la auditoría son aquellas cuestiones clave que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

En base al trabajo de auditoría realizado, además de la cuestión descrita en la *sección Incetidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos considerado que no existen otros riesgos significativos que deban ser comunicados en el informe.

- 33) Ahora bien, si el auditor determina que las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material sobre empresa en funcionamiento, entonces este hecho se recogerá en la sección Fundamento de la opinión modificada, y **no** procedería, por lo tanto, incluir la sección de incertidumbre material de empresa en funcionamiento en el informe.

8. Sección referida a las “Cuestiones clave de la auditoría”

Introducción

- 34) La NIA-ES-SP 1701 pretende mejorar el informe de auditoría y la transparencia en la información con la incorporación de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de carácter obligatorio, a situar cerca de la opinión de auditoría (detrás de la sección o párrafo de “Incetidumbre material empresa en funcionamiento).

Las cuestiones clave de la auditoría proporcionan información adicional a los usuarios a quienes se destinan las cuentas anuales con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros. También puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos.

- 35) La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor y: (NIA-ES-SP 1701; P4)
- no sustituye la información que debe revelar la dirección en las cuentas anuales de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la expresión de la imagen fiel;
 - no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias;
 - no exime de informar de conformidad con la GPF-OCEX 1570 cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento;
 - no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.
- 36) Las cuestiones clave de auditoría son riesgos que no constituyen una salvedad, ni una incertidumbre material de empresa en funcionamiento. Estas cuestiones han representado un esfuerzo de auditoría adicional bien por su significatividad o por la complejidad de su análisis y valoración, y pueden referirse a:
- Las áreas de mayor riesgo de incorrección material o riesgos significativos según la NIA-ES-SP 1315.
 - Aquellas áreas que han requerido juicios significativos del auditor como consecuencia de los juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables con un elevado grado de incertidumbre.
 - Hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría. Por ejemplo: transacciones significativas con partes vinculadas o transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales. Aquí es posible que la dirección haya tenido que realizar juicios complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones y que requieran una atención significativa del auditor.
 - Acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que hayan afectado a las hipótesis o juicios de la dirección y por lo tanto requieran una atención más detallada del auditor.
 - Han producido un fuerte flujo de comunicaciones entre el auditor y los responsables de gobierno de la entidad.
- 37) Por lo tanto, en esta sección se incluye:
- La constatación y descripción de riesgos que **no** se han materializado y que por lo tanto no son salvedades, ni aquellos referentes a la incertidumbre material de empresa en funcionamiento.
 - La referencia a la sección *Fundamento de la opinión con salvedades/desfavorable/denegada* y a la sección de *Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento*, cuando existan salvedades o incertidumbre material de empresa en funcionamiento recogidas en esas secciones.
- 38) Por este motivo, de esta sección puede haber diferentes textos en función del tipo de opinión de auditoría y de la presencia o ausencia de incertidumbre material sobre empresa en funcionamiento. Para cumplimentar esta sección se aplica la NIA-ES-SP 1701, de la que, como síntesis, podríamos extraer los siguientes criterios con respecto a las cuestiones clave:
- Han de ser **tratadas con la entidad** auditada a efectos de determinar el grado de coincidencia entre esta y el auditor.
 - Han de tener cierta **significatividad**, relevancia y singularidad y requiere **explicar el motivo** por el cual se considera cuestión clave.
 - De haber varias, la **prelación** será por importancia relativa y dentro de esta, siguiendo el orden con que se incluyen los asuntos en la información financiera.
 - El contenido ha de ser **breve y equilibrado pero informativo**, evitando términos excesivamente técnicos, circunloquios o digresiones no necesarias que menoscaben su comprensión.

- Descripción del **modo en que el riesgo se ha tratado en la auditoría**, es decir, cómo el auditor ha respondido a estos riesgos mediante procedimientos de auditoría (no detallando las salvedades e incertidumbre material de empresa en funcionamiento, puesto que, de existir, solo se referencian, tal y como ya se ha comentado).
- No se trata de proveer información inédita (aquella que no ha hecho pública la entidad auditada en algún documento) y en este punto hay que ponderar si la falta de información no conlleva una salvedad.
- En el caso de haber varias cuestiones clave, se utilizará un subtítulo diferenciador y sintético del contenido, por ejemplo “Recuperación del fondo de comercio”, “Valoración de existencias”, “Evolución de los fondos propios”, etc.
- En relación con el motivo y la relevancia (cuantitativa, cualitativa, frecuencia o repetición) puede ser:
 - Efecto importante en alguna de las fases de la auditoría por empleo de tiempo y recursos, incluso expertos y evacuación de consultas o por dificultades en el acceso a la información u obtención de evidencia por motivos externos (ejemplo, no hay mercados para obtener una valoración).
 - Por riesgos reevaluados, áreas de vinculadas, estimaciones o contingencias, transacciones inusuales, fraudes, operaciones ajenas al objeto social, etc.
 - Cambios en el sistema informático, en el sistema contable por nueva regulación, etc.

Sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría

- 39) En la sección del informe “Cuestiones clave de la auditoría” se describirán de forma estructurada y sintética los riesgos más significativos de la auditoría, los motivos por los que se han considerado cuestiones clave de la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados para dar respuesta a dichos riesgos y los resultados obtenidos.
- 40) Las salvedades y limitaciones al alcance, así como la incertidumbre material de empresa en funcionamiento se describen, respectivamente, en las secciones “Fundamentos de la opinión” e “Incertidumbre material empresa en funcionamiento”. Se trata de cuestiones clave que no se transcriben en el apartado de “Cuestiones clave de la auditoría”, pero sí se hace referencia a las mismas.

Al ser esta sección relativamente nueva, el adecuado tratamiento de las cuestiones clave/asuntos significativos de la auditoría puede generar dudas en cuanto a cómo informar. Por orden de importancia, las cuestiones significativas podrán ser:

- a) Si es un riesgo considerado como una salvedad en el informe (NIA-ES-SP 1705), se informa como tal en la sección “Fundamento de la opinión” y se da referencia en la sección donde se describen los riesgos potenciales “Cuestiones clave de la auditoría”.
- b) Si se trata de un riesgo considerado incertidumbre de empresa en funcionamiento, se trata como tal en la sección “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento” (NIA-ES-SP/GPF-OCEX 1570) e, igual que sucede con las salvedades, se da referencia también en la sección “Cuestiones clave”.
- c) Cuestiones clave, para riesgos más potenciales que cumplen los requisitos de la NIA-ES-SP 1701.
- d) Párrafos de énfasis si le son aplicables los criterios de la NIA-ES-SP 1706 y, además, no se considera una cuestión clave. Los párrafos de énfasis no suplen a las cuestiones clave de la auditoría.

41) Párrafo inicial estándar

Dicho lo anterior, hay que considerar que esta sección tiene párrafo inicial que es estándar y que hace mención de una serie de advertencias sobre su significado y efectos:

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y

en la formación de nuestra opinión sobre estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones (*en adelante párrafo estándar*).

42) Párrafos siguientes en función del tipo de opinión

Tras esta parte o párrafo inicial de contenido estándar puede haber una serie de variaciones en los párrafos siguientes, que se adicionarían a la inicial, en función del tipo de opinión de auditoría, de la existencia o no de incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y la consideración de riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave que son los genuinos de esta sección. Las variaciones más importantes podrían ser:

- a) Opinión favorable, inexistencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave.

La sección se conformaría:

- Párrafo estándar
- Y el siguiente párrafo:

Hemos determinado que no existen riesgos más significativos que generen cuestiones claves considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

- b) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), inexistencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave:

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo:

Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada), hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

(Véase ejemplos adicionales en el Anexo I, ejemplos 3, 4, 6 y 7, de la Nota 1/2020 de la ONA)

- c) Opinión favorable, existencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave:

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo:

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

(Véase ejemplo adicional en el Anexo I, ejemplo 2, de la Nota 1/2020 de la ONA)

- d) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), existencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave:

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo:

Excepto por las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada)* e *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

- e) Opinión favorable, inexistencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave.

Antes de comenzar, para que pueda ser mejor entendida la inclusión de los riesgos se introduce el siguiente ejemplo:

Supongamos que la auditada tiene un riesgo en la recuperación de un activo de largo plazo que representa el 60 por ciento. La valoración se revisa al cierre del ejercicio auditado para tener presente la existencia de algún indicio de deterioro y de ser así se estima el importe objeto de deterioro. En el ejercicio auditado no se ha registrado ningún deterioro. La información en la memoria sobre esta cuestión se incluye en la nota XY.

Para calcular el valor recuperable se usan proyecciones de flujos de efectivo que constan en sus presupuestos aprobados por los gestores, los cuales emplean su juicio y asignan unas probabilidades de producción de los márgenes previstos (resultados de explotación sobre ventas, las correspondientes tasas de actualización y crecimiento generalmente aceptadas), si estos están sometidos a incertidumbre. Esta forma de trabajo se explica en la nota XYF de la memoria.

Las desviaciones en las variables y estimaciones planteadas pueden producir importantes diferencias en la valoración del activo y por ende en su recuperación. Por tanto, resulta relevante tanto el área como el carácter de la valoración.

En relación con dicho problema, en nuestra auditoría hemos aplicado los siguientes procedimientos:

- Entendimiento del control interno relevante en los procesos de evaluación de deterioros y la preparación de presupuestos empleados por la dirección, haciendo una revisión analítica con su desarrollo histórico y con su sector.
- Con respecto al método de valoración hemos realizado pruebas de revisión tanto de sus flujos presupuestarios como de las tasas de descuento y crecimiento para el cálculo del valor actual.
- Adicionalmente hemos evaluado la sensibilidad de determinadas hipótesis ante cambios que pudieran indicar deterioros y particularmente la razonabilidad de la asignación de probabilidades a los márgenes.

Una vez aplicados los procedimientos indicados, consideramos que la entidad auditada tiene soporte suficiente para no considerar la imputación de deterioros al ejercicio auditado y son coherentes y soportadas las conclusiones de sus test de deterioro.

La sección se conformaría:

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo, que denominaremos **párrafo de riesgos**, tendría los siguientes componentes:

- i. Descripción sucinta del riesgo y referencia a la nota de la memoria.

Hemos detectado la existencia de un activo con riesgo de recuperación para la auditada para el cual no ha efectuado ninguna provisión por deterioro después de aplicar el test de deterioro al final del ejercicio auditado. Dicho activo por importe de xxx miles de euros representa el 60 por ciento del total activo del balance al cierre del ejercicio auditado tal y como consta en la nota XY de la memoria adjunta.

- ii. Consecuencias y observaciones esenciales.

Para calcular el valor recuperable se emplean flujos de efectivo que constan en sus presupuestos aprobados por los gestores, los cuales aplican su juicio y asignan unas probabilidades de producción de los márgenes previstos (resultados de explotación sobre ventas, las correspondientes tasas de actualización y crecimiento generalmente aceptadas), si estos están sometidos a incertidumbre. Esta forma de trabajo se explica en la nota XYF de la memoria.

- iii. Un resumen de las pruebas realizadas por el auditor para conjurar el riesgo y alcanzar evidencia de que solo es potencial.

Hemos realizado pruebas procedimentales tendentes a la comprensión y comprobación del control interno relevante en el proceso de valoración del deterioro y de realización de los presupuestos base de las proyecciones.

Hemos efectuado pruebas en detalle y de revisión analítica para comprobar la razonabilidad de las diferentes variables y parámetros más relevantes de los test de deterioro practicados, así como pruebas para evaluar la sensibilidad de las hipótesis más relevantes empleados, incluyendo los criterios de asignación de probabilidades a los márgenes. Así como hemos comprobado que las notas de la memoria indicadas contienen la información suficiente para la correcta comprensión de los datos expuestos.

Una vez aplicados los procedimientos indicados, consideramos que la entidad auditada tiene soporte suficiente para no considerar la imputación de deterioros al ejercicio auditado y son coherentes y soportadas las conclusiones de sus test de deterioro.

- f) Opinión favorable, incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave.

- Párrafo estándar.
- Párrafo de Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, sería el siguiente:

Además de la cuestión descrita en la sección Incertidumbre material relacionada con la *Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

- Párrafo de riesgos (véase apartado e).

- g) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada) y consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave.

- Párrafo estándar.
- Párrafo de referencia Salvedades sería el siguiente:

Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada), hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

- Párrafo de riesgos (Véase apartado e).

- h) Opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegada), incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave.

- Párrafo estándar.
- Párrafo de referencia de Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y Salvedades sería el siguiente:

Además de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada)* e *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

- Párrafo de riesgos (Véase apartado e).

- 43) De acuerdo con lo visto y como **ejemplo final**, la sección cuestiones clave de la auditoría tendría los siguientes párrafos:

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Además de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades (desfavorable o denegada) e Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Hemos detectado la existencia de un activo con riesgo de recuperación para la auditada para el cual no ha efectuado ninguna provisión por deterioro después de aplicar el test de deterioro al final del ejercicio auditado. Dicho activo por importe de xxx miles de euros representa el 60 por ciento del total activo del balance al cierre del ejercicio auditado tal y como consta en la nota XY de la memoria adjunta.

Para calcular el valor recuperable se emplean flujos de efectivo que constan en sus presupuestos aprobados por los gestores, los cuales emplean su juicio y asignan unas probabilidades de producción de los márgenes previstos (resultados de explotación sobre ventas, las correspondientes tasas de actualización y crecimiento generalmente aceptadas), si estos están sometidos a incertidumbre. Esta forma de trabajo se explica en la nota XYF de la memoria.

Hemos realizado pruebas procedimentales tendentes a la comprensión y comprobación del control interno relevante en el proceso de valoración del deterioro y de realización de los presupuestos base de las proyecciones.

Hemos efectuado pruebas en detalle y de revisión analítica para comprobar la razonabilidad de las diferentes variables y parámetros más relevantes de los test de deterioro practicados, así como pruebas para evaluar la sensibilidad de las hipótesis más relevantes empleados, incluyendo los criterios de asignación de probabilidades a los márgenes. Así como hemos comprobado que las notas de la memoria indicadas contienen la información suficiente para la correcta comprensión de los datos expuestos.

Una vez aplicados los citados procedimientos, consideramos que la entidad auditada tiene soporte suficiente para no considerar la imputación de deterioros al ejercicio auditado y son coherentes y soportadas las conclusiones de sus test de deterioro.

9. Sección referida a los “Párrafos de énfasis” (NIA-ES-SP 1706)

- 44) Su presentación parte de un principio de excepcionalidad, ya que solo se utilizará para enfatizar, esto es, resaltar cuestiones que tienen que cumplir seis requisitos:
1. Que ya estén adecuadamente reveladas en las cuentas y que el auditor considere que sean de importancia fundamental para conocimiento de los usuarios de la información.
 2. Que no se trate de salvedades que dan lugar a una opinión modificada, para lo que obtendrá evidencia suficiente y adecuada de que no presenta incorrecciones materiales o limitaciones al alcance.
 3. Que no afecten a la continuidad de la empresa, pues en ese caso irían a la sección de Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento.
 4. Que tampoco se trate de cuestiones clave, ya que se incluirían en la respectiva sección.
 5. No han de ser las mismas repetidas anualmente, puesto que eso quebraría la excepcionalidad. Es decir, si se señala una cuestión como excepcional un año, si también se presenta al año siguiente ya ha perdido su carácter excepcional y por lo tanto no sería de inclusión como párrafo de énfasis, sin perjuicio de que, de acuerdo con el criterio profesional del auditor, considere que sigue afectando a la información dada su singularidad.

6. Que no se incluya un número elevado de cuestiones enfatizadas, pues dañaría la predicada excepcionalidad.
- 45) A título de ejemplo (véase la NE 1706 R), estas cuestiones pueden referirse a:
- a) La aplicación anticipada de una nueva normativa contable, cuando esté permitido.
 - b) Incertidumbres derivadas de litigios y reclamaciones significativos, que no deben ir incluidos en la sección *Cuestiones clave*.
 - c) **Catástrofes con efecto significativo sobre los estados financieros.**
 - d) **Hechos posteriores significativos.** (Ver GPF-OCEX 1561 *Guía sobre hechos posteriores al cierre: efectos de la COVID-19*)

Ejemplo de párrafo de énfasis por hechos posteriores derivados de la catástrofe de la pandemia COVID-19, sería:

Párrafo de énfasis por hechos posteriores derivados de la Covid-19:

Llamamos la atención sobre lo indicado en las notas ZZZ y YYY de la memoria adjunta, en las que se describe (*describir sucintamente el contenido o materia*), en referencia a la situación vinculada con la pandemia de la Covid-19, que ha supuesto la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. La entidad se ha visto obligada a tomar medidas de adaptación, que podrían afectar, de forma relevante, a su actividad. En este sentido, y, teniendo en cuenta que existe una incertidumbre manifiesta que podría afectar a múltiples factores, y al funcionamiento de la entidad, (*por ejemplo, el órgano de administración no puede hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que dicha situación podría desencadenar en el entorno de la entidad*). Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

- e) Operaciones con entidades del grupo
- f) Variaciones relevantes en resultados o en presupuestos
- g) Reformulación de cuentas.

Uno de los supuestos de *párrafo o sección de Énfasis* se produce cuando hay una reformulación de las cuentas que ha generado la emisión de otro informe de auditoría (véase la NE 1560) en este caso, cuando se produzca una reformulación de las cuentas originada por el efecto de hechos posteriores o salvedades recogidas por el auditor en su primer informe definitivo, se incluirá un párrafo de énfasis en el que se resaltarán la información nueva incluida en las cuentas reformuladas en relación con la existente en las cuentas primeramente formuladas. Como parte del contenido del párrafo de énfasis, será conveniente precisar la nota o notas de la memoria en las que se incluye la información nueva. Ejemplo:

Párrafo de énfasis por reformulación de las cuentas anuales del ejercicio

Llamamos la atención respecto de lo señalado en las notas ZZZ y YYY de la memoria adjunta, en las que se menciona que (*describir sucintamente el contenido o materia o el porqué de esta nueva información o del cambio en la información*). Con el objeto de recoger los efectos de dicha información, la entidad auditada ha procedido a reformular con fecha __ de ____ de 20x2 las cuentas anuales que se adjuntan, sobre las que emitimos el presente informe. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

- 46) En cuanto a su estructura:
- a) El párrafo de énfasis estará situado después de la sección *Cuestiones clave* y antes de la sección *Otras cuestiones*, si la hubiese.
 - b) Se incluirá el párrafo en una sección separada del informe que incluya en su título el término “énfasis”.
 - c) En el párrafo se detallará la ubicación exacta de la información que se resalta dentro de los estados financieros.
 - d) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que enfatiza.
- 47) En la medida en que se incluya una variedad de párrafos de énfasis en el informe se pierde el perfil de la ponderación. No conviene, por tanto, incluir párrafos de “énfasis” sostenidos y extensos, porque ello redundará en una pérdida de su cualidad originaria.
- 48) Una vez descartada que la cuestión a resaltar sea una salvedad que dé lugar a una opinión modificada o una incertidumbre material por empresa en funcionamiento, habría que dirimir si se trata de una cuestión clave. Para ello, hemos de tener presente lo siguiente, referido a las cuestiones clave:
- a) Las cuestiones clave son, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701, aquellas que, según el juicio profesional del auditor, han requerido una atención significativa de este durante la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
 - b) Han sido objeto de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad.
 - c) Pueden ser fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - d) Exista la posibilidad de incluir información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar su importancia y mejorar la comprensión del asunto.
 - e) Hayan requerido el empleo de procedimientos de auditoría para el hallazgo y determinación del riesgo, así como para verificar su grado de materialización y su continuidad.
- Sin perjuicio del empleo del criterio profesional del auditor, en el caso de que no se cumplieran los requisitos anteriores estaríamos ante un párrafo de énfasis.
- 49) Por tanto, como se indica en la NE 1701 y en la NE 1706, la sección de énfasis ha experimentado una disminución de su materia habitual, al haberse establecido dos secciones nuevas, cuestiones clave e incertidumbre material de empresa en funcionamiento, que pueden albergar asuntos que antes se encuadraban en el párrafo o sección de énfasis.

10. Sección sobre “Otras cuestiones” (NIA-ES-SP 1706)

- 50) Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, **sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría**, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria no se trate de una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.
- 51) Para abordar el contenido de este párrafo o sección es preciso tener presente lo que se indica en la NE 1706. En síntesis, se recogen seis cuestiones relacionadas con la ejecución de la auditoría que deben recogerse en esta sección:
- **Por cambio de órgano de control**, que no de auditor, del ejercicio anterior: podrá dar referencia a la opinión dada en el ejercicio anterior si hay un cambio de órgano de control, que no de auditor público perteneciente al mismo órgano de control, cosa que no suele ser frecuente dado que el ejercicio de la auditoría deviene por competencia legal y esto es perdurable, salvo excepciones. A estos efectos, no se considerará que ha habido cambio de auditores, cuando se produzca una sucesión de auditores privados colaboradores.

Normalmente no se presentará esta situación en las auditorías de los OCEX.

- **Por cambio drástico del sentido de la opinión respecto al ejercicio anterior:** aunque no haya cambio de auditores, se consignará la opinión del ejercicio anterior cuando haya un cambio drástico en el sentido de la opinión, es decir que se produzca el traspaso de una opinión favorable a otra modificada o dentro de esta se vire entre opinión con salvedades y desfavorable o denegada o entre estas dos últimas, de forma biunívoca. No importa si la opinión va de mejor a peor o viceversa.

Otras cuestiones: cambio del sentido de la opinión respecto al ejercicio anterior

Con fecha xx de xx de 20xx el OCEX emitió un informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 20xx-1, en el que se expresó una opinión ____ (sólo indicar el sentido de la opinión: favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada).

La adición o sustracción de una salvedad o de varias que no provoque cambio en el sentido de la opinión no determinará la inclusión de este párrafo.

- Para poner de manifiesto determinadas potestades inmanentes y singulares del auditor público, como puede ser efectuar pruebas directas sobre terceros relacionados con el auditado sin necesidad de hacerlo a través de este.

Otras cuestiones: pruebas realizadas con terceros

Como parte de nuestra auditoría hemos realizado una prueba de circularización directamente con clientes (y otros saldos) de la entidad auditada en virtud del artículo ____ de la Ley ____, a los efectos de obtener evidencia adecuada y suficiente y evitar la limitación al alcance que se habría producido de no seguir este procedimiento especial en la práctica de la auditoría que se aparta del habitual y genuino: realizar la confirmación de estos saldos y transacciones mediante la concurrencia y autorización de la entidad auditada.

- **Cuando se haga la auditoría mediante colaboración con auditores privados** en previsión de lo normado en la legislación vigente sobre esta materia.

Otras cuestiones: Colaboración en la auditoría de auditores privados.

La sociedad de auditoría XXXX en virtud del contrato suscrito con el OCEX, a propuesta de (nombre del órgano de control), ha efectuado trabajos de auditoría. En dichos trabajos se ha aplicado por parte de (nombre del órgano de control) la Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del Sector Público de xx de xx.

El OCEX ha elaborado el presente informe sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría XXX.

- Cuando se produzca una **reformulación** de las cuentas tras la emisión del informe de auditoría definitivo y se tenga que emitir un nuevo informe sobre cuentas reformuladas. En este párrafo se indicará el sentido de la opinión, la fecha del primer informe emitido sobre las cuentas primeramente formuladas y la fecha de éstas.

Otras cuestiones por reformulación

Con fecha xxx la entidad auditada formuló las cuentas anuales del ejercicio 20x1, sobre dichas cuentas emitimos nuestro informe de auditoría de fecha zzz en el cual expresamos una opinión (poner el tipo de opinión indicando la naturaleza de las salvedades). El presente informe sobre las cuentas reformuladas en yyy, sustituye al anteriormente emitido.

- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados: para indicar que las **cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas**.

Cuentas del ejercicio anterior no auditadas

Las cuentas anuales de la entidad ABC correspondientes al ejercicio 201X-1 no fueron auditadas por no estar la Entidad sometida a auditoría obligatoria.

La circunstancia de las cuentas no auditadas el ejercicio anterior ha de tratarse en la auditoría conforme a las NIAS-ES-SP 1510 R y 1710. En particular, este párrafo o declaración no exime al auditor de obtener evidencia de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados del período actual.

- En las auditorías recurrentes sobre el ejercicio 2020: para indicar que **la estructura del informe de auditoría ha cambiado**.

Nuevo marco normativo de la auditoría de cuentas del Sector Público

Como consecuencia del establecimiento de un nuevo marco normativo sobre la realización de nuestro trabajo y la emisión del informe de auditoría de cuentas, el presente informe difiere sustancialmente, en cuanto a su presentación y contenido, del que emitimos el ejercicio anterior, si bien nuestra opinión sobre las cuentas anuales sigue siendo la misma.

Para informar del cambio de estructura del informe de auditoría como consecuencia de la aplicación de las NIA-ES-SP.

- 52) La inclusión de párrafos de énfasis y de otras cuestiones dependerá del criterio profesional del auditor, el cual habrá de tener en cuenta, además de lo indicado sobre su naturaleza en la presente guía, que tanto en su número como en su extensión deberá atender a los criterios de ponderación y claridad de la información, valores intrínsecos y cualitativos en el informe de auditoría. Asimismo, la justificación de su inclusión habrá de estar soportada en los papeles de trabajo.

11. Sección sobre “Otra información”

- 53) Sobre esta sección, además de la *NIA-ES-SP 1720R Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, puede consultarse el apartado H) de la *Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020, sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)*.

Cada OCEX deberá analizar su normativa específica para determinar la aplicación concreta de los supuestos contemplados en los documentos señalados.

12. Sección sobre “Responsabilidad de los órganos de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad en relación con la auditoría de las cuentas anuales y con el cumplimiento de la legalidad” (esto último cuando proceda)

- 54) Se trata de un párrafo o sección estándar. Cuando las opiniones de auditoría son no modificadas ver lo indicado en la NIA-ES-SP 1700 R (véase anexo I, ejemplos 1 y 2) y la NIA-ES-SP 1705 R en referencia a la denegación de opinión en la cual hay una variación en relación con esta sección (véase anexo I de la NIA-ES-SP 1705, ejemplo 4 en relación con la denegación de opinión).

Se debe adaptar el título a las características del marco legal de la entidad auditada, teniendo en consideración lo establecido en los apartados 32 y 33 de la NIA-ES-SP 1700.

- 55) También de acuerdo con estas normas, **en cada caso se deberá ser todo lo específico o detallado que se estime conveniente en cuanto a la descripción de las competencias y responsabilidades dentro del ente auditado.**

Habrà que identificar quien es el órgano de gestión (de gobierno o dirección) para lo que habrá que estar a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración, Presidente, Consejo Rector, Gobierno o equivalente de la entidad auditada, sin perjuicio de que se especifique quién es el responsable concreto de la formulación de las cuentas anuales.

En el sector público pueden existir responsabilidades de buen gobierno en varios niveles organizativos y en diversas funciones, por consiguiente, pueden existir instancias en las que puedan identificarse varios grupos responsables.

Por otra parte, una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos relacionados con los estados

financieros como objetivos de cumplimiento y en algunos casos esto implica unos órganos con responsabilidades separadas.

Algunos ejemplos orientativos:

Entidad	Responsable de gobierno	Dirección de la entidad
<i>Sociedad mercantil</i>	<i>Administradores</i>	<i>Directores ejecutivos (incluye administradores únicos, consejero delegado...)</i>
<i>Ayuntamiento</i>	<i>Alcalde y Pleno</i>	<i>Alcalde, Tenientes de Alcalde, Junta de Gobierno Local, Directores y responsables de área.</i>
<i>Comunidad Autónoma</i>	<i>Consejo de Gobierno (Presidente y Consejeros)</i>	<i>Presidente, Consejeros, secretarios, subsecretarios y directores generales.</i>
<i>Fundación</i>	<i>Patronato</i>	<i>Consejo ejecutivo o de dirección. Director, administrador o gerente. Directores funcionales</i>
<i>Consortio</i>	<i>Órganos de gobierno</i>	<i>Órganos ejecutivos y de dirección</i>
<i>Diputación provincial</i>	<i>Presidente, Vicepresidentes, Pleno de Diputación y Junta de Gobierno</i>	<i>Presidente, Junta de Gobierno y personal directivo.</i>

56) Un párrafo ejemplo podrá ser:

Responsabilidad del Consejo dirección de la entidad en relación con la auditoría de las cuentas anuales y con el cumplimiento de la legalidad

El Consejo de dirección es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución presupuestaria de la entidad XY de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria de las cuentas anuales, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el Consejo de dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar con su gestión (como empresa en funcionamiento), revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la gestión continuada (empresa en funcionamiento) y utilizando el principio contable de gestión continuada (empresa en funcionamiento) excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de proponer su liquidación o el cese de sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista. (VER NOTA)

Además, el órgano de gestión debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer el sistema de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

NOTA: Los OCEX deberán ser muy cuidadosos a la hora de redactar este párrafo, atendiendo a las peculiaridades jurídicas de cada tipo de entidad auditada.

13. Sección sobre "Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales"

57) Se trata de un párrafo o sección estándar.

Nada hay que añadir a lo indicado en la NIA-ES-SP 1700 R (véase ejemplo 1, en el apartado XVIII de esta guía) cuando las opiniones de auditoría son no modificadas y la NIA-ES-SP 1705.

Debe destacarse que cuando se deniega la opinión hay una variación importante en relación con esta sección (véase anexo I de la NIA-ES-SP 1705, ejemplo 4 y el ejemplo 2 en el apartado XVIII de esta guía en

relación con la denegación de opinión).

- 58) Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros. La NIA-ES-SP permite que la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 38–39 de esa norma sea incluida en: (Ref: Apartado A49)

- a) En el cuerpo del informe de auditoría; (véase ejemplo 1, en el apartado XVIII de esta guía).
- b) En un anexo/apéndice, para aligerar el informe, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia a dicho anexo/apéndice; ejemplo:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA-ES-SP siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En el Apéndice X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

14. Sección sobre “Otros requerimientos legales y reglamentarios”

- 59) En este párrafo se tratan los asuntos correspondientes a la revisión de la legalidad o donde se incluyen asuntos muy relevantes derivados de la gestión, tal y como se precisa en la NIA-ES-SP 1700 R y en su Nota Explicativa 1700 R. En esta última se incluye una sección en la cual se explica de una forma exhaustiva el tratamiento de estos asuntos y se incluyen ejemplos en el anexo de la NIA-ES-SP citada.

Una auditoría financiera puede darse en las siguientes situaciones generales:

- a) Trabajo de auditoría financiera.

En este caso el alcance de la revisión de la legalidad será establecido de acuerdo con los objetivos de la auditoría financiera. Es decir, todos los aspectos de cumplimiento no incluidos en el apartado b) siguiente.

En estos casos el auditor, en el curso del trabajo puede considerar ampliar el alcance de determinadas pruebas relativas al cumplimiento.

El contenido del informe será el señalado en esta guía.

En ese caso, primero se incluirían aquellos asuntos de legalidad incluidos en el alcance de la fiscalización y después los obtenidos motu proprio por el auditor en su auditoría financiera, colocados por niveles de importancia en cuanto a la afectación a la legalidad de acuerdo con la GPF-OCEX 4320.

- b) Trabajo de auditoría de regularidad (auditoría financiera y de cumplimiento).

Este suele ser el caso más frecuente en los OCEX. Los programas anuales de fiscalización definen el tipo de fiscalización a realizar e incluyen junto con la auditoría financiera la revisión de alguna área legal, como por ejemplo contratación o subvenciones o personal.

En estos casos la revisión de cumplimiento puede tener tanto o mayor trascendencia que la auditoría financiera y el informe debe recoger esta circunstancia en sus distintos apartados. El título de esta sección recogerá el alcance de la revisión y, por ejemplo, cuando se trate de conclusiones de una revisión de seguridad limitada del área de contratación, podrá ser:

“Conclusiones sobre el cumplimiento de la legalidad en materia de contratación”

En estas fiscalizaciones es de aplicación la GPF-OCEX 4000 y los modelos de informes que en ella se contemplan.

- 60) En el caso de incidencias detectadas en el curso de la auditoría financiera, si procede, se pondrá el subtítulo de la materia correspondiente. Ejemplo:

Otros requerimientos legales y reglamentarios: Contratación

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa de contratación en sus artículos xxxx consistente en *(detallar la materia objeto de revisión de forma sucinta)*.

Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Conclusión sin incidencias

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad sin que sea destacable ningún incumplimiento significativo.

Conclusión con incidencias

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son:

- ...*((detallar los incumplimientos))*
- ...
-

Veamos el ejemplo 2 de la NIA-ES-SP 1700:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Comprobación de la legalidad en la ejecución presupuestaria

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx relativos a la ejecución presupuestaria. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad.

Los incumplimientos son:

Atendiendo a lo establecido en la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa, se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las partidas de gastos correspondientes al Capítulo VI del presupuesto de gastos. El importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros.

Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad.

Los incumplimientos son:

Aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx

- 61) De acuerdo con la NIA-ES-SP 1700, apartados 42 a 44 y concordantes, además de las cuestiones relativas a cumplimiento de la legalidad, en esta sección también pueden incluirse otras responsabilidades de información, como por ejemplo las relativas “a mejoras sustanciales en la gestión, relacionadas con ... el **control interno** que no se consideren como salvedades de auditoría, como incertidumbres o como riesgos o como cualesquiera otras cuestiones que por su naturaleza y efectos habrían de corresponderse más propiamente con el contenido de otras secciones del informe”.

Es estos casos se seguirá el mismo criterio que el señalado en los apartados anteriores relativos al cumplimiento de la legalidad. La sección podría denominarse, por ejemplo, “**Conclusiones sobre el control interno**” o “**Conclusiones sobre los controles básicos de ciberseguridad**”, o cualquier otra denominación que recoja adecuadamente su contenido.

15. Sección sobre “Recomendaciones”

- 62) De acuerdo con lo establecido en el apartado 8 de la ISSAI-ES 100, una de las principales finalidades de las fiscalizaciones que realizan las ICEX es contribuir a la mejora de las prácticas de gestión de las entidades públicas. Nuestros informes no son un fin en sí mismos sino un medio para contribuir a mejorar la gestión del sector público. Para ello redactamos nuestras conclusiones y nuestras recomendaciones.

Además, según el apartado 39 de la misma ISSAI-ES: “*Los informes en formato extenso generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan adoptar acciones correctivas.*”

- 63) La GPF-OCEX 1735 *Las recomendaciones y su seguimiento*, establece los criterios generales que deben seguirse en relación con las recomendaciones. Aunque esta guía no establece formatos estándar de informes específicos de seguimiento de forma que cada OCEX pueda mantener sus modelos, estos deberán adaptarse para recoger los criterios generales establecidos en dicha guía.
- 64) En el informe de las **fiscalizaciones recurrentes** se incluirá un apartado con el siguiente contenido:

Recomendaciones

Como resultado del trabajo de fiscalización procede efectuar las recomendaciones que se señalan a continuación, destacando previamente las recomendaciones de informes de años anteriores que han sido atendidas por la Entidad. No se incluyen aquellas recomendaciones que han devenido inaplicables por cualquier motivo.

Se hará mención a la carta que, en su caso, se les envió a principios de año y a la contestación recibida (si no hubieran contestado se omitirá este párrafo):

Cabe destacar que la Entidad, mediante escrito a esta Cámara/Sindicatura de Cuentas de __ de ____ de 2020, ha trasladado las medidas adoptadas al objeto de atender las incidencias señaladas en el Informe del ejercicio anterior, que han sido objeto de comprobación en el curso de la fiscalización.

Durante el ejercicio se han atendido las siguientes recomendaciones, realizadas en informes anteriores:

a.1)...

Se considera oportuno mantener las siguientes recomendaciones propuestas en informes de ejercicios anteriores:

b.1)...

Las siguientes son recomendaciones sobre otros aspectos que se han puesto de manifiesto en la fiscalización del ejercicio:

c.1)...

Si no hubieran contestado a la carta que se les envió a principios de año y a la contestación recibida se pondrá el siguiente párrafo:

Finalmente, en cuanto a las medidas adoptadas por la Entidad para resolver las incidencias puestas de manifiesto en el informe de fiscalización del ejercicio 2019, cabe señalar que si bien le han sido remitidos sendos escritos por parte de esta Cámara/Sindicatura, a fecha de emisión del presente informe no se ha obtenido respuesta de la Entidad.

65) En las fiscalizaciones **no recurrentes**, el párrafo introductorio tendrá la siguiente redacción:

Recomendaciones

Como resultado del trabajo de fiscalización procede efectuar las recomendaciones que se señalan a continuación:

a)...

b)...

16. Trámite de audiencia/alegaciones

66) Además de dar cumplimiento al principio de contradicción, la fase de alegaciones permite contrastar formalmente las conclusiones y recomendaciones de los informes, y la solidez de la evidencia utilizada, con los puntos de vista del ente fiscalizado.

Las alegaciones, que deben formularse por escrito, se tramitarán según el procedimiento establecido internamente por cada OCEX.

67) Las alegaciones serán evaluadas objetivamente por el auditor responsable del trabajo, que confeccionará un informe o memorándum específico sobre las mismas y, en su caso, una propuesta de modificación del proyecto de informe de fiscalización, que deberá trasladar al consejero ponente para su aprobación. Cuando las alegaciones sean contrarias a los juicios y conclusiones que aparecen en el borrador de informe, se deberán considerar las siguientes alternativas:

- a) Si se consideran justificadas las alegaciones del gestor, se introducirán las oportunas modificaciones antes de elevar el informe a definitivo, no sin que previamente se haya obtenido la suficiente evidencia que soporte el cambio de posición.
- b) Por el contrario, si no se está conforme con los comentarios recibidos del fiscalizado, se manifestará así en el memorándum a las alegaciones, añadiendo sucintamente las razones por las que no se aceptan las alegaciones.

El auditor jefe se asegurará de que se han introducido todos los cambios al informe derivados de las alegaciones recibidas que haya aprobado el consejo o pleno del OCEX.

68) Si transcurridos los plazos concedidos al fiscalizado para realizar las alegaciones correspondientes, no hubiese contestado, el consejo o pleno del OCEX elevará el borrador de informe de fiscalización a informe definitivo.

69) Si así lo prevé la normativa del OCEX se publicarán como un **anexo** al informe de fiscalización junto con el memorándum o informe sobre las mismas elaborado por el auditor jefe. Con carácter general no se publicará la documentación anexa a las mismas ya que puede contener datos de carácter personal, confidenciales o puede afectar a aspectos de la seguridad de los sistemas de información; tampoco se publicarán ni se considerarán aquellas alegaciones que no tengan relación con el trabajo realizado. Al publicar las alegaciones de los gestores se logra que los informes no sólo indiquen los hechos e incidencias observadas y la opinión de los auditores acerca de tales circunstancias, sino también lo que piensan sobre ello los responsables de la gestión y qué es lo que proponen hacer al respecto.

17. Apéndices y anexos

70) Se debe diferenciar entre apéndices y anexos.

71) En los **apéndices** se incluirá la información que acompañe al cuerpo principal del informe, para completarlo.

El informe y sus apéndices se enviarán a alegaciones.

Se deberá ser especialmente cuidadoso con los apéndices e **incluir solo información relevante**, que represente un interés cierto. Por ello, en caso de que el auditor, dadas las circunstancias del trabajo, considere que para mejorar la comprensión del informe resulta conveniente o necesario proporcionar información adicional a los usuarios de los informes de fiscalización, sobre aspectos relacionados con los objetivos, alcance, metodología del trabajo o los resultados del trabajo, podrá incluir dicha información en apéndices. Es importante no incluir información irrelevante.

El contenido y el orden de los apéndices y su misma inclusión en el informe **se determinarán y adaptarán en cada caso** en función de las circunstancias de las fiscalizaciones y sus alcances.

En unos casos, determinada materia podrá ir en un apéndice, en otros en un capítulo del informe, y en otros quizás no sea necesario ni lo uno ni lo otro.

Como referencia orientativa, en general, podrán incluirse los siguientes:

Apéndice n: Marco normativo

Normalmente, cuando el plan de auditoría incluya la revisión expresa de algún área legal, se pondrá un resumen de las principales normas revisadas en la fiscalización, tanto en la auditoría financiera, como en la de cumplimiento de seguridad razonable y de seguridad limitada, según cada caso.

Apéndice n: Objetivos, alcance y metodología (alternativamente)

En las fiscalizaciones de regularidad habituales no será necesario incluir este apéndice.

No obstante, en aquellas fiscalizaciones que tengan alguna peculiaridad puede ser conveniente incluirlo. En estos casos el marco normativo será un apartado más del mismo.

Apéndice n: Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Se detallarán dichas responsabilidades cuando se opte por ponerlas en un apéndice.

Apéndice n: Información adicional sobre las salvedades del informe de auditoría

En aquellos casos en que concurran circunstancias excepcionales (hechos de gran importancia relativa, especialmente complejos, etc.), si se considera necesario para mejorar la comprensión del informe y el contexto de las salvedades, se podrá incluir este apéndice para ampliar con información relevante el contenido del informe de auditoría.

Debe tenerse muy presente lo establecido en el apartado “**22 .Salvedades por incumplimiento de principios contables**” para no extenderse innecesariamente en explicaciones que no contribuyen a clarificar las salvedades.

Este apéndice solo se incluirá si no existe el apéndice anterior **Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera**. Si existe este apéndice y además se considera conveniente ampliar explicaciones de alguna salvedad, se incluirá un apartado del mismo con esa finalidad; en estos casos se podrá modificar el título del apéndice por ejemplo: **Observaciones adicionales de la auditoría financiera**.

Apéndice n: Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera

Este apéndice incluirá un detalle de aquellas observaciones y hallazgos relacionados con la auditoría financiera que, si bien no afectan a la opinión o a las conclusiones generales, consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios del Informe.

No debe confundirse la información que se pueda incluir en este apéndice con la que debe reflejarse obligatoriamente en los párrafos de énfasis, de cuestiones clave o sobre otras cuestiones del informe.

La inclusión de párrafos de énfasis, cuestiones clave y de otras cuestiones, en el informe o en un apéndice, dependerá del **criterio profesional del auditor**, el cual habrá de tener en cuenta, además de lo indicado sobre su naturaleza en las NIA-ES-SP y GPF-OCEX, que tanto en su número como en su extensión deberá atender a los **criterios de ponderación y claridad** de la información, valores intrínsecos y cualitativos de los informes de auditoría.

Apéndice n: Observaciones y hallazgos que no afectan a las conclusiones de cumplimiento de la legalidad

Este apéndice incluirá un detalle de aquellas observaciones y hallazgos relacionados con la fiscalización de la legalidad que si bien no afectan a las conclusiones generales o a la opinión, se considera que pueden resultar de interés a los destinatarios del Informe.

Incluirá tanto las áreas de fiscalización de seguridad limitada como razonable.

Apéndice n Seguimiento de las recomendaciones del ejercicio anterior

Detalle del seguimiento efectuado sobre el grado de implantación de las recomendaciones realizadas en el informe del ejercicio anterior. Véase GPF-OCEX-1735.

Si las circunstancias o las normas de un OCEX lo requieren, este apartado podrá ponerse en el apartado de recomendaciones del informe.

- 72) Los **anexos** incluirán las cuentas auditadas, las alegaciones y el informe sobre las alegaciones.

Anexo 1 Cuentas anuales del ejercicio

Si las normas de un OCEX lo requieren, podrá ponerse un resumen de las cuentas anuales, aunque en este caso deberá ponerse un enlace o una referencia al sitio donde puedan consultarse las cuentas anuales completas.

Anexo 2 Alegaciones e informe sobre las mismas

18. Diferencias entre informes de auditoría de seguridad razonable y de seguridad limitada

- 73) **Encargos de atestiguamiento.**

En un encargo de atestiguamiento, el fiscalizado mide o elabora la materia controlada de acuerdo con los criterios (la normativa contable y/o presupuestaria) y presenta la información de la materia (las cuentas anuales), sobre la cual el auditor procede a reunir una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita formular una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen u opinión.

La ISSAI-ES 100 denomina a este tipo de trabajos **encargos de revisión de información ajena**².

- 74) La ISSAI 100 (apartado 33) distingue claramente entre los trabajos de seguridad razonable y los de seguridad limitada.

- 75) **Seguridad razonable**

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia controlada (normalmente las cuentas anuales de una entidad) cumple o no en todos sus aspectos significativos los criterios aplicables (la normativa contable y/o presupuestaria) o, cuando sea relevante, que la información de la materia controlada proporciona una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

Normalmente la seguridad razonable requiere una mayor evidencia de auditoría que la seguridad limitada, lo que a menudo implica unos procedimientos de auditoría, establecidos en las NIA-ES-SP, más amplios que incluyan, por ejemplo, la evaluación del riesgo, una comprensión más profunda del contexto de la entidad, la evaluación del diseño del sistema de control interno, etc.

Es el tipo de trabajos regulados por las NIA-ES-SP, y a los que expresamente les son aplicables las normas sobre informes y los ejemplos 1 a 9 de esta GPF-OCEX 1730.

² ISSAI-ES 100, apartado 17.

76) **Seguridad limitada**

En un encargo de atestiguamiento con una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para considerar que la materia controlada no cumple los criterios aplicables.

Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los destinatarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

En este tipo de trabajos las NIA-ES-SP se aplicarán de acuerdo con la delimitación que se haya efectuado de los alcances del trabajo.

Se procurará mantener en la medida de lo posible, según las circunstancias, la estructura del informe definida en esta GPF-OCEX.

En el ejemplo 10 se incluye un ejemplo de este tipo de informe de seguridad limitada.

77) De acuerdo con la ISSAI-ES 100 el auditor debe comunicar en su informe el nivel de seguridad proporcionado de manera transparente.

En el apartado “Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales” de los ejemplos 1 a 9 adjuntos se indica explícitamente que se trata de auditorías de seguridad razonable y lo que ello significa.

De la misma forma en un trabajo de seguridad limitada deberá explicarse esa circunstancia claramente en el informe.

19. Ejemplos de informes de auditoría de cuentas anuales (de seguridad razonable)

78) En la GPF-OCEX 4000 se ofrecen ejemplos adicionales de informes de fiscalizaciones de regularidad, es decir auditorías financieras y de cumplimiento de la legalidad.

79) Los distintos apartados o secciones podrán numerarse o no, según las normas y costumbres de cada OCEX.

80) Los [Anexo I](#) y [Anexo II](#) de la [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020, sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español \(NIA-ES-SP\)](#) contienen numerosos ejemplos que complementan los ejemplos incluidos en las NIA-ES-SP y que, con las consideraciones realizadas en esta guía para su adaptación a los OCEX, pueden servir de orientación al elaborar los informes.

81) A continuación se ofrecen ejemplos de informes ilustrativos aplicables en las auditorías de los OCEX:

- | | |
|-----------|--|
| Ejemplo 1 | Informe con opinión no modificada (favorable) – Modelo general |
| Ejemplo 2 | Opinión modificada por una incorrección material – Modelo de una entidad con presupuesto limitativo |
| Ejemplo 3 | Opinión modificada por limitación al alcance – Modelo de una entidad con presupuesto limitativo |
| Ejemplo 4 | Opinión modificada – Desfavorable por incorrección material – Modelo de cuentas consolidadas de una sociedad mercantil |
| Ejemplo 5 | Opinión modificada – Denegación de opinión – Modelo de una sociedad mercantil |
| Ejemplo 6 | Opinión no modificada - Párrafo de énfasis y otras cuestiones – Modelo de una entidad con presupuesto limitativo |
| Ejemplo 7 | Opinión modificada por salvedades – Párrafo de énfasis – Modelo de entidad con presupuesto limitativo |
| Ejemplo 8 | Opinión modificada – Párrafo de empresa en funcionamiento – Modelo de entidad con presupuesto limitativo |

Ejemplo 9 Opinión desfavorable por no informar adecuadamente sobre la empresa en funcionamiento – Modelo de sociedad mercantil

En el ejemplo 1 se plantea el modelo general de informe de auditoría con una opinión no modificada o favorable e incluye, a modo ilustrativo todos los párrafos o secciones que puede haber en los informes de auditoría. En los sucesivos ejemplos se plantean las modificaciones o especialidades sobre el modelo general en función de las circunstancias.

- 82) En los ejemplos se usan distintos formatos de subrayado y negrita con el siguiente significado:

Negrita: Para visualizar mejor los cambios en los párrafos de opinión y fundamento de la opinión, que supone la existencia de una opinión modificada.

Cursiva. Aclaraciones y explicaciones que deben aparecer en la redacción final del informe.

Subrayado. Aspectos para tener en cuenta para ser modificados según las circunstancias.

Ejemplo 1 - Informe con opinión no modificada (favorable) – Modelo general

INFORME DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE 20X1 DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX

Al órgano que corresponda según la normativa de cada OCEX

1. Opinión

Sección obligatoria que tendrá la siguiente redacción en caso de una opinión no modificada o favorable.

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (*en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término “presupuestarios”*) contenidos en el mismo.

En el caso de una opinión modificada (con salvedades, desfavorable, o denegada) su redacción será la planteada en los ejemplos 2 a 5

2. Fundamento de la opinión de auditoría

Sección obligatoria que tendrá la siguiente redacción en caso de una opinión no modificada o favorable.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo ___ de la Ley reguladora del OCEX.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

En el caso de una opinión modificada: con salvedades, desfavorable, o denegada, su redacción será la planteada en los ejemplos 2 a 5

3. Incertidumbre material relacionada con la gestión continuada/empresa en funcionamiento

Si tras el análisis de las circunstancias concurrentes, el auditor llega a la conclusión de que, de acuerdo con la NIA ES SP 1570, la aplicación del principio de gestión continuada (empresa en funcionamiento) es razonable, pero que existe una incertidumbre material en relación con este principio se incluirá un párrafo como el del ejemplo:

Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales que indica que la Entidad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Entidad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que

puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar con su gestión continuada. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

4. Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701, incluyendo, al menos:

i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude.

ii) un resumen de la respuesta al auditor a dichos riesgos, y

iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales.]

Es una sección obligatoria del informe aun cuando se considere que no existen cuestiones clave o riesgos a señalar, en cuyo caso se debe indicar expresamente esta circunstancia.

5. Párrafo de énfasis

Se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros pero que a juicio del auditor es de tal importancia que requiere ser señalada en este párrafo para una mejor comprensión de los estados financieros.

Ver ejemplos 6 y 7

6. Párrafo de otras cuestiones

Se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros pero que a juicio del auditor es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Ver ejemplos 6 y 7

7. Otra información (NIA-ES-SP 1720)

A. Si aplican el Plan General de Contabilidad Pública

La otra información comprende la información referida a sus indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios y al coste de las actividades del ejercicio 20X1, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

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 en el sector público, 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 con respecto a la otra información consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación 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.

Sobre la base del trabajo realizado según lo descrito en el párrafo anterior,

B. Si aplican el Plan General de la empresa española y sus adaptaciones

La otra información consiste en el informe de gestión del ejercicio 20X1 y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público sometidas al

Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

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 en el sector público, 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 con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación 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.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto

8. Responsabilidad de los órganos de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad en relación con la auditoría de las cuentas anuales (y con el cumplimiento de la legalidad)

Párrafo obligatorio donde se delimita la responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

El órgano de gestión es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución presupuestaria de la entidad XY de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria de las cuentas anuales, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el órgano de gestión es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar con su gestión (como empresa en funcionamiento), revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la gestión continuada (empresa en funcionamiento) y utilizando el principio contable de gestión continuada (empresa en funcionamiento) excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de proponer su liquidación o el cese de sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista. (*ver NOTA en el párrafo 56*)

Además, el órgano de gestión debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer el sistema de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

9. Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Párrafo estándar obligatorio.

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el

caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

10. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

*En este párrafo se informará sobre incumplimientos de la legislación vigente pero **que no sean salvedades para la auditoría financiera**, incertidumbres, riesgos o cualesquiera otras cuestiones que por su naturaleza y efectos deban recogerse en el resto de los apartados del informe.*

10.1 Comprobación de la legalidad en la ejecución presupuestaria

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx relativos a la ejecución presupuestaria. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son:

Atendiendo a lo establecido en la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa, se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las partidas de gastos correspondientes al Capítulo VI del presupuesto de gastos. El importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros.

10.2 Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx.

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

Apéndice 1 Normativa aplicable

Apéndice 2 Información adicional sobre las salvedades del informe de auditoría

Apéndice 3 Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera

Apéndice 4 Seguimiento de las recomendaciones

Anexo 1 Cuentas anuales del ejercicio

Anexo 2 Alegaciones e informe sobre las mismas

**Ejemplo 2 – Opinión modificada por una incorrección material –
Modelo de una entidad con presupuesto limitativo**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de Diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la entidad XY se reflejan en el balance por xxx. El órgano de gestión no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la entidad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el resultado y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión **con salvedades**.

Cuestiones clave de la auditoría

Otra información (NIA-ES-SP 1720)

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 3 – Opinión modificada por limitación al alcance –
Modelo de una entidad con presupuesto limitativo**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal y como se indica en la nota XX de la memoria adjunta, la entidad XY ha adquirido durante el ejercicio una participación del XX% en la sociedad mixta XYZ. La inversión se encuentra registrada en las cuentas anuales adjuntas por un valor en libros de XX miles de euros. En el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, los planes de negocio, la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ. En consecuencia, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe recuperable de la inversión de la entidad en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni determinar si el importe por el que figura registrada la inversión en las cuentas anuales de la entidad XY debe ser ajustado.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión **con salvedades**.

Cuestiones clave de la auditoría

Otra información (NIA-ES-SP 1720)

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX en relación con la auditoría de cuentas anuales

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 4 – Opinión modificada – Desfavorable por incorrección material –
Modelo de cuentas consolidadas de una sociedad mercantil**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA SOCIEDAD XY

Al órgano parlamentario / A la entidad a que esté adscrita la sociedad.

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión desfavorable

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales consolidadas de la sociedad XY, que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable**, las cuentas anuales adjuntas consolidadas **no expresan**, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra **opinión desfavorable**.

Cuestiones clave de la auditoría

Otra información (NIA-ES-SP 1720)

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 5 – Opinión modificada – Denegación de opinión
– Modelo de una sociedad mercantil**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA SOCIEDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Denegación de la opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la sociedad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas. Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuestiones anuales consolidadas.

(El párrafo de “independencia” no se incluye en esta sección, sino en la de Responsabilidades del OCEX)

Fundamento de la denegación de la opinión

No presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido verificar, mediante procedimientos alternativos, las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar, ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, el órgano de gestión aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Cuestiones clave

Otra información (NIA-ES-SP 1720)

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Igual que en el modelo general

Responsabilidades del OCEX en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la entidad de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo ___ de la Ley reguladora del OCEX.

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 6 – Opinión no modificada - Párrafo de énfasis y otras cuestiones –
Modelo de una entidad con presupuesto limitativo**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Igual que en el modelo general

Párrafo de énfasis por reformulación de las cuentas anuales del ejercicio

Llamamos la atención respecto de lo señalado en las notas ZZZ y YYY de la memoria adjunta, en las que se menciona que (*describir sucintamente el contenido o materia o el porqué de esta nueva información o del cambio en la información*). Con el objeto de recoger los efectos de dicha información, la entidad auditada ha procedido a reformular con fecha __ de ____ de 20x2 las cuentas anuales que se adjuntan, sobre las que emitimos el presente informe. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otras cuestiones: auditoría del ejercicio anterior

Las cuentas anuales de la entidad XY, correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas el 31 de marzo de 20X1.

Otra información (NIA-ES-SP 1720)

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 7 – Opinión modificada por salvedades – Párrafo de énfasis –
Modelo de entidad con presupuesto limitativo**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Las existencias de la entidad XY se reflejan en el balance por xxx. El órgano de gestión no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la entidad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el resultado y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión **con salvedades**.

Cuestiones clave de la auditoría

Igual que en el modelo general

Párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre lo indicado en las Notas de la memoria adjunta, en las que se describe, en referencia a la situación vinculada con la pandemia de la Covid-19, que ha supuesto la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, del Ministerio de la Presidencia, así como al Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. La entidad se ha visto obligada a tomar medidas de adaptación, que podrían afectar, de forma relevante, a su actividad. En este sentido, y, teniendo en cuenta que existe una incertidumbre manifiesta que

podría afectar a múltiples factores, y al funcionamiento de la entidad, (*por ejemplo, el órgano de administración no puede hacer una valoración o estimación razonable de las consecuencias que dicha situación podría desencadenar en el entorno de la entidad*). Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

**Ejemplo 8 – Opinión modificada – Párrafo de empresa en funcionamiento
– Modelo de entidad con presupuesto limitativo**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión con salvedades

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe**, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad XY a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la nota YY, los acuerdos financieros de la sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 18 de marzo de 20X2. La sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. **Las cuentas anuales no informan adecuadamente sobre esta cuestión.**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra **opinión con salvedades**.

Cuestiones clave de la auditoría

Igual que en el modelo general

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Igual que en el modelo general

Responsabilidad del OCEX

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, **fecha** y **lugar** de emisión

**Ejemplo 9– Opinión desfavorable
por no informar adecuadamente sobre la empresa en funcionamiento –
Modelo de sociedad mercantil**

INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA ENTIDAD XY

Al órgano parlamentario

Al Pleno del Ayuntamiento de XXX.

Opinión con salvedades

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, **debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe**, las cuentas anuales adjuntas **no** expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los acuerdos de financiación de la Entidad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Entidad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento. **Las cuentas anuales no informan sobre esta cuestión.**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra **opinión desfavorable**.

Cuestiones clave de la auditoría

Otra información

Responsabilidad del órgano de gestión en relación con las cuentas anuales

Responsabilidad del OCEX

Igual que en el modelo general

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión

20. Ejemplo de informe de auditoría de seguridad limitada

83) A continuación se ofrece un ejemplo básico de informe aplicable en las auditorías de seguridad limitada:

Ejemplo 10 - Informe de auditoría de seguridad limitada – Modelo general

INFORME DE REVISIÓN DE DEL EJERCICIO 2020 DE LA ENTIDAD XY

Al órgano que corresponda según la normativa de cada OCEX

1. Opinión

Sección obligatoria que tendrá la siguiente redacción en caso de una opinión no modificada o favorable.

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Fiscalización, ha auditado las cuentas anuales de la entidad XY, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (*quítese este estado si tiene presupuesto estimativo*) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios (*en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término “presupuestarios”*) contenidos en el mismo.

En el caso de una opinión modificada (con salvedades, desfavorable, o denegada) su redacción será la planteada en los ejemplos 2 a 5

2. Fundamento de la conclusión

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y otras normas aplicables a los OCEX. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidad del OCEX en relación con la revisión/fiscalización efectuada* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de los Órganos de Control Externo y el artículo ___ de la Ley reguladora del OCEX.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

3. Otras cuestiones significativas

4. Responsabilidad de los órganos de gestión/órganos de gobierno y dirección de la entidad en relación con (y con el cumplimiento de la legalidad)

Párrafo obligatorio donde se delimita la responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

El órgano de gestión es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución presupuestaria de la entidad XY de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria de las cuentas anuales, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el órgano de gestión es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar con su gestión (como empresa en funcionamiento), revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la gestión continuada (empresa en funcionamiento) y utilizando el principio contable de gestión continuada (empresa en funcionamiento) excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de proponer su liquidación o el cese de sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista. (ver NOTA en el párrafo 56)

Además, el órgano de gestión debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer el sistema de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

5. Responsabilidad del OCEX en relación con la revisión efectuada

Nuestros objetivos son obtener una seguridad limitada de que y emitir una conclusión al respecto.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de los Órganos de Control Externo y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

Como parte de una fiscalización realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de los Órganos de Control Externo aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la fiscalización. En particular, en el presente trabajo hemos aplicado los siguientes procedimientos:

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- ...
- ...
- ...

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

6. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

En este párrafo se informará sobre incumplimientos de la legislación vigente pero que no sean salvedades, incertidumbres, riesgos o cualesquiera otras cuestiones que por su naturaleza y efectos deban recogerse en el resto de los apartados del informe.

10.1 Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

10.2 Verificación de la legalidad en la gestión de gastos de personal

Firma del presidente del OCEX, fecha y lugar de emisión