

I	Introducción
II	Consideraciones generales
III	Definiciones
IV	Informe de auditoría
V	Forma o tipo de opinión
VI	Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera
VII	Opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros
VIII	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría financiera
IX	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
X	Las recomendaciones
XI	Modelos de informes
Anexos	

*Nota 1: Para facilitar el análisis y utilización de este borrador se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y a los párrafos correspondientes.
Por ejemplo: (ISSAI-ES 200; P50) significa que el párrafo en cuestión tiene su fundamento en el párrafo o apartado 50 de la ISSAI-ES 200.*

Nota 2: Además de las ISSAI-ES/NIA-ES también se ha usado como referencia en algunos aspectos directamente relacionados con la auditoría pública la Norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas de la IGAE de 11 de noviembre de 2013. Se ha referenciado así: (NT IGAE; P2.3.2.2).

I Introducción

1. Esta Guía práctica desarrolla los apartados referidos a los informes de la ISSAI-ES 200¹ e incorpora y adapta a las características y circunstancias de los OCEX los requerimientos establecidos en las siguientes normas:
 - ISSAI-ES 1700², Guía práctica para la “NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros”.
 - NIA-ES 700, “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 700; P1)
 - NIA-ES 705, “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 706, “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 facilitar su comprensión y aplicación, las normas y consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 200 y 1700 y en las citadas NIA-ES, que resultan aplicables a las ICEX, están incorporadas a esta norma de forma que solo sea necesario manejar y consultar esta guía.

¹ La ISSAI-ES 200 fue aprobada por la Conferencia de Presidentes de las Instituciones de Control Externo (ICEX) el 27 de junio de 2014 y por el Consell de la Sindicatura el 27 de julio de 2014.

² La ISSAI-ES 1700 fue aprobada por la Conferencia de Presidentes de las ICEX el 4 de diciembre de 2014 y por el Consell de la Sindicatura el 15 de diciembre de 2014.

2. Las NIA-ES 700/705/706 se han redactado en el contexto de unos estados financieros completos con finalidades generales. La NIA 805 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. (NIA-ES 700; P3)

II Consideraciones generales

3. 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 700; P20)
4. 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.

5. Cuando una auditoría se realiza de acuerdo con las ISSAI-ES/NIA-ES, 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)
6. Las leyes y reglamentos, el mandato de auditoría o el acuerdo de los órganos de gobierno de las ICEX 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. 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)
7. Los auditores que tengan la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento 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)
8. De acuerdo con criterios de calidad 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, convincentes, claros (fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades), concisos (no repetir innecesariamente los hallazgos realizados) y oportunos.

III Definiciones

9. A efectos de las ISSAI-ES/NIA-ES, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) *Opinión no modificada (o favorable)*: opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - (b) *Opinión modificada*: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.
 - (c) *Párrafo de énfasis*: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (d) *Párrafo sobre otras cuestiones*: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor,

es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

- (e) *Incorrección*: una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- (f) *Generalizado*: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
 - (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- (g) *Hallazgo de auditoría*: Los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización. Puede tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención; fraude o abuso. (*ISSAI-ES 200*).

IV Informe de auditoría

10. Cuando el informe de auditoría tenga por objeto emitir una opinión, el auditor deberá concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión debe tener en cuenta: (*ISSAI-ES 200; P137 y NIA-ES 700; P11 a 13*)
 - Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
 - Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;
 - La evaluación del auditor respecto de los siguientes puntos, a tener en cuenta cuando se determina el contenido de la opinión:
 - si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible parcialidad en los juicios de la dirección,
 - si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.
 - si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas,
 - si las estimaciones contables hechas por la dirección son razonables,
 - si la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible,
 - si los estados financieros revelan información adecuada que permita a sus usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales, sobre la información incluida en los estados financieros,
 - si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es adecuada,
 - si los estados financieros hacen referencia o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
11. La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sometidas al Plan General de Contabilidad Pública cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, contemplará especialmente que la información financiera de la entidad muestre razonablemente: (*NT IGAE*)
 - La ejecución del presupuesto expresada en el estado de liquidación del presupuesto.

- La capacidad para financiar gastos presupuestarios futuros, puesta de manifiesto a través del remanente de tesorería.
 - El flujo de cobros y pagos deducido del estado de flujos de efectivo.
 - La situación financiera y patrimonial reflejada en su balance.
 - Los gastos e ingresos, en sentido económico, reflejados en la cuenta del resultado económico patrimonial.
12. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan la imagen fiel. Al evaluar si tales estados la expresan, el auditor considerará: (ISSAI-ES 200; P137 y NIA-ES 700; P14)
- La presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - Si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que expresen la imagen fiel.

V Forma o tipo de opinión

13. El informe de auditoría financiera de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

<i>No modificada</i>	Favorable
<i>Modificada</i>	Favorable con salvedades
	Desfavorable
	Denegada

14. El auditor deberá emitir una **opinión no modificada** o **favorable** cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (ISSAI-ES 200; P138 y NIA-ES 700; P16)
15. El auditor sólo podrá expresar una opinión favorable cuando concurren las siguientes circunstancias: (NT IGAE; P2.4.2.2 y P2.4.2.3)
- a) El auditor ha realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las ISSAI-ES/NIA-ES.
 - b) Las cuentas anuales se han formulado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
 - c) En el caso de que el estado de liquidación del presupuesto forme parte de las cuentas anuales, se hayan cumplido razonablemente en sus aspectos significativos las reglas, y normas o principios presupuestarios contenidos en la Ley General Presupuestaria o en la normativa específica aplicable o, existiendo incumplimientos, estos no afectan de forma significativa a la imagen fiel.
16. Por otro lado, si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, deberá expresar una **opinión modificada** de acuerdo con el detalle que figura en la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión" de la ISSAI-ES 200 (véase el apartado VII de esta guía). (ISSAI-ES 200; P138 y NIA-ES 700; P17)
17. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de imagen fiel no logran una presentación adecuada de dicha imagen, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría. (ISSAI-ES 200; P139 y NIA-ES 700; P18)
18. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (NIA-ES 700; P19)

VI Elementos necesarios en el informe de auditoría financiera

19. El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos: (ISSAI-ES 200; P140 y NIA-ES 700; P21 a 42)

- a) Un **título** que indique claramente que es el informe de una ICEX.
- b) Un **destinatario**, según lo requieran las circunstancias del trabajo o la normativa específica de la ICEX.
- c) Un **párrafo introductorio** que:
 - (1) identifique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
 - (2) manifieste que los estados financieros han sido auditados,
 - (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
 - (4) remita al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
 - (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero auditado.
- d) Una sección con el encabezado "**Responsabilidad del órgano de gobierno de la Entidad³ en relación con los estados financieros**", señalando que la dirección es responsable de la formulación o preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y de los controles internos tendentes a garantizar que la preparación de los estados financieros está libre de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error. (NIA-E 700; P23)
- e) Una sección con el encabezado "**Responsabilidad de la Institución de Control Externo**", señalando que su responsabilidad es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y de la información revelada en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de incorrección material de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. (ISSAI-ES 1700; P15)

El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Al hacer la valoración de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de

³ A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con el término "órgano de gobierno" habrá de estarse 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, dirección o equivalente de la entidad auditada.

En el sector público, pueden existir responsabilidades de buen gobierno en varios niveles organizativos y en diversas funciones (es decir, vertical o transversalmente), 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	Responsables del gobierno de la entidad	Dirección de la entidad
Sociedad mercantil	Administradores	Directores ejecutivos (incluye administradores únicos, consejero delegado, etc)
Ayuntamiento	Alcalde y el Pleno.	Alcalde, los Tenientes de Alcalde. Junta de Gobierno Local. Directores y responsables de área.
Comunidad autónoma	El Consejo de gobierno. Incluye al presidente y consejeros	Presidente, consejeros, secretarios, subsecretarios y directores generales.
Fundación	Patronato	Consejo ejecutivo o de dirección. Director, administrador o gerente. Directores funcionales.
Consortio	Órganos de gobierno	Órganos ejecutivos y de dirección
Diputación provincial	Presidente, Vicepresidentes, el Pleno de la Diputación y la Junta de Gobierno	Presidente, Junta de Gobierno y Personal Directivo

auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias.

Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como a la presentación general de los estados financieros.

Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.

- f) Una sección con el encabezado "**Opinión**", que deberá usar la siguiente frase o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales no establezcan otra cosa:

Las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos... de conformidad con el marco de información financiera que resulta de aplicación.

Al expresar una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

En el caso de organismos y entidades sujetos al Plan General de Contabilidad Pública cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, el objetivo de la auditoría incluye la verificación de que la entidad ha cumplido, en sus aspectos significativos, con las reglas o normas presupuestarias contenidas en la Ley General Presupuestaria o en la normativa presupuestaria específica aplicable a la comunidad autónoma, entidad local, etc. Especialmente, se considerará el cumplimiento de las reglas presupuestarias de limitación cuantitativa, cualitativa y temporal y las relativas a modificaciones presupuestarias. (NT IGAE; P2.3.2.2)

- g) La **firma** del Presidente del OCEX, o de quien legalmente corresponda, con la fórmula que tenga establecida cada Institución.
- h) La **fecha** de aprobación del informe por el órgano de gobierno de la ICEX, que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo la evidencia de que:
- todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, han sido preparados; y
 - aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
- i) El **lugar de emisión**, que coincidirá con la sede de la ICEX.
20. Si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "**Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios**", según corresponda al contenido de la sección, señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros (ISSAI-ES 200; P140).

Estos párrafos se incluirán en último lugar en los informes de auditoría y se referirán a asuntos sobre los cuales el auditor tiene una responsabilidad distinta, normalmente más limitada, de la de expresar su opinión sobre la imagen fiel; por ejemplo contrastes de información o verificación del cumplimiento de algunas reglas o pautas. Además, la información que ha de ser comprobada está incluida en documentos que no forman parte de las cuentas anuales, aunque se acompañen a ellas. (NT IGAE; P2.6.4)

Al redactar ese tipo de párrafos, el auditor debe poner de manifiesto el alcance de su responsabilidad, las comprobaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas.

En estos párrafos se incluirán, en su caso, los siguientes asuntos:

- a) En aquellas entidades que deban presentar **informe de gestión**, se informará sobre si la información contable incluida en dicho informe concuerda con la contenida en las cuentas anuales y se ha elaborado de conformidad con su normativa aplicable, detallando en su caso las divergencias relevantes.

A este respecto debe tenerse en cuenta que la responsabilidad del auditor con respecto al informe de gestión consiste en comprobar y opinar si la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la entidad. No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión el auditor considerará si pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales. El auditor deberá describir en el mencionado párrafo las contradicciones o errores significativos observados entre ambos documentos. (NIA-ES 700; P38)

- b) Cualesquiera otras materias fijadas como trabajo del auditor en la normativa legal cuyo alcance sea distinto, normalmente menor, que el aplicado en la comprobación de la imagen fiel de las cuentas anuales y contenida en documentos que no forman parte de las cuentas anuales. Por ejemplo, si en alguna comunidad autónoma se ha establecido que la ICEX informe sobre el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o sobre cualquier otro aspecto específico.

21. En el sector público es habitual que se emita un informe sobre auditoría financiera conjuntamente con un informe sobre auditoría de legalidad, denominado informe de fiscalización o de auditoría de regularidad.

En las auditorías de regularidad el contenido del apartado “Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios” del informe de auditoría financiera tendrá una utilización menor o incluso nula, ya que la materia a informar es la propia de una fiscalización de legalidad y las conclusiones o la opinión relativa al cumplimiento de la legalidad se comunicará en el informe de fiscalización del cumplimiento de la legalidad, aunque el trabajo se realice y el informe se emita de forma simultánea al de auditoría financiera.⁴

En las fiscalizaciones de regularidad se tendrán en cuenta las previsiones que contiene la **GPF-OCEX 4001**.

La realización de una auditoría financiera, de cumplimiento o de regularidad es una decisión que compete al órgano de gobierno de la ICEX al realizar la programación anual.

⁴ Para clarificar la ubicación de diferentes incumplimientos significativos puede ser de utilidad el siguiente cuadro:

Asunto	Opinión de auditoría financiera	Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios	Informe de fiscalización de cumplimiento
a) En el caso de organismos y entidades sujetos al PGCP cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo, el objetivo de la auditoría incluye la verificación de que la entidad ha cumplido, en sus aspectos significativos, con las reglas o normas presupuestarias contenidas en la Ley General Presupuestaria o en la normativa presupuestaria específica aplicable a determinadas entidades. Especialmente, se considerará el cumplimiento de las reglas presupuestarias de limitación cuantitativa, cualitativa y temporal y las relativas a modificaciones presupuestarias.	X		
b) Aspectos relacionados con la formulación de cuentas, aprobación, rendición, etc, bien sean de carácter mercantil (incluidos en el C Comercio o PGC) o público (leyes presupuestarias, PGCP, IMNCL). <i>(No se han rendido cuentas, o se han rendido incompletas, o fuera de plazo)</i>	X		
c) Conclusiones sobre asuntos sobre los cuales el auditor tiene una responsabilidad distinta, normalmente más limitada, de la de expresar su opinión sobre la imagen fiel. Además, la información que ha de ser comprobada está incluida en documentos que no forman parte de las cuentas anuales, aunque se acompañen a ellas. Por ejemplo sobre el informe de gestión; o si el OCEX opina sobre el objetivo de estabilidad.		X	
d) Incumplimientos significativos observados en el curso de una auditoría financiera. <i>(Solo cuando no se realiza una fiscalización de cumplimiento y solo se emite un informe de auditoría financiera).</i>		X	
e) Incumplimientos significativos de la legalidad, diferentes de los señalados en los apartados a) b) y c), observados en el curso de una fiscalización de regularidad.			X

VII Opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros

Tipos de opinión modificada

22. La ISSAI-ES 200 establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: (ISSAI-ES 200; P142, NIA-ES 705; P2)
- Opinión con salvedades,
 - Opinión desfavorable (o adversa) y
 - Denegación (o abstención) de opinión.
23. La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de: (ISSAI-ES 200; P143, NIA-ES 705; 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 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>

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

24. El auditor **deberá modificar la opinión** contenida en su informe si: (ISSAI-ES 200; P142, NIA-ES 705; P6)
- a) Concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o
 - b) No fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales (limitación al alcance).
25. Una **incorrección material** en los estados financieros puede surgir en relación con: (NIA-ES 705; A3-A7)
- a) La inadecuación de las políticas contables seleccionadas, por ejemplo:
 - Las políticas contables seleccionadas no son congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
 - Los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
 - b) La aplicación indebida de las políticas contables seleccionadas, por ejemplo:
 - Cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - Debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación).
 - Incumplimientos de las reglas, normas y principios presupuestarios.
 - c) La inadecuación o falta de idoneidad de la información revelada en los estados financieros, por ejemplo:

- Los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
 - La información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - Los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.
26. Las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para deudas incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor neto realizable de las existencias, etc., en términos generales, pueden realizarse de manera razonable, ya sea a nivel específico o global, y, en consecuencia, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, por lo que tales circunstancias no se deben calificar como incertidumbres en el sentido descrito en el apartado 60 referido a párrafos de énfasis. (NT IGAE; P2.5.2.4)
27. Si el auditor concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión del auditor, no es razonable en función de la evidencia disponible, deberá incluirse una salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables y presupuestarios que resultan de aplicación. (NT IGAE; P2.5.2.5)
28. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como **limitación al alcance** de la auditoría) puede tener su origen en: (NIA-ES 705; A8-A12)
- a) Circunstancias ajenas al control de la entidad, por ejemplo:
 - Los registros contables de la entidad han sido destruidos.
 - Los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.
 - Limitaciones impuestas por normativa sobre información reservada por razones de seguridad nacional y de información protegida por derechos de autor u otra norma legal. (ISSAI 1705; P9)
 - b) Circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor, por ejemplo:
 - El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.
 - Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
 - Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de una entidad participada para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación por la entidad auditada. (Este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas).
 - Modificaciones legislativas, catástrofes nacionales, decisiones políticas o una reorganización de operaciones del sector público de amplias proporciones. (ISSAI 1705; P10)
 - c) Limitaciones impuestas por la dirección, por ejemplo:
 - La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.
 - La dirección no proporciona al auditor determinados documentos.
 - La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude. (NIA-ES 705; A9)
29. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.
30. Si en el curso del trabajo de auditoría se detectasen graves deficiencias de control interno que impidieran la aplicación de técnicas selectivas con el alcance previsto para obtener evidencia sobre la razonabilidad de los saldos o transacciones, el auditor podrá incluir una limitación al alcance o, si ello fuera posible y razonable, extender la revisión de las comprobaciones en la medida en que sea necesario para obtener

evidencia. (NT IGAE; P2.5.1.4)

31. La consideración de una limitación no exime al auditor de soportarla adecuadamente en los papeles de trabajo, dejando evidencia de la identificación del procedimiento o prueba programado inicialmente y no ejecutado por causas no imputables a él, así como de los posibles procedimientos alternativos evaluados cuya aplicación tampoco pudo ser realizada.

En una limitación al alcance relacionada con una solicitud de información a la entidad auditada no satisfecha por la misma, el auditor deberá dejar evidencia en los papeles de trabajo de la solicitud fehaciente de información y de la respuesta negativa o no satisfactoria de la entidad auditada, así como de la valoración de dicha respuesta en términos de evidencia suficiente y adecuada. (NT IGAE; P2.5.1.6)

32. Además de las exigencias establecidas en los párrafos anteriores, los auditores del sector público con obligaciones en relación con la falta de conformidad con las normas, tendrán presente que una opinión sobre falta de conformidad no lleva aparejada necesariamente una opinión modificada en la auditoría de estados financieros. (ISSAI 1705; P6)

Los auditores del sector público examinarán si el asunto relacionado con el incumplimiento:

- a) Se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera.
- b) Se ha registrado adecuadamente en los estados financieros por lo que se refiere a sus consecuencias financieras.
- c) Si su incidencia resulta significativa y generalizada hasta el punto de que resulte necesario emitir una opinión modificada en los estados financieros.

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

33. El auditor expresará una **opinión con salvedades** cuando: (ISSAI-ES 200; P144, NIA-ES 705; P7)
- a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
 - b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

34. El auditor expresará una **opinión desfavorable (o adversa)** cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros. (ISSAI-ES 200; P145, NIA-ES 705; P8)

Denegación (o abstención) de opinión

35. El auditor deberá **abstenerse de emitir (o denegar)** una opinión si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier incorrección no detectada pudieran ser materiales y generalizados. (ISSAI-ES 200; P146, NIA-ES 705; P9)
36. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros. (NIA-ES 705; P10)
37. La denegación de la opinión sólo se formulará en aquellos casos que resulta imprescindible y, **como regla general, el auditor procurará emitir una opinión con las salvedades que resulten precisas**, a fin de procurar en lo posible el máximo cumplimiento de la finalidad informativa que corresponde a la auditoría. (NT IGAE; P2.4.5.4)

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya iniciado el trabajo

38. Si después de iniciar el trabajo llega a conocimiento del auditor el hecho de que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que, a juicio del auditor, pudiera derivar en la necesidad de expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la dirección que elimine dicha limitación. (ISSAI-ES 200; P146, NIA-ES 705; P11)
39. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado anterior, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (NIA-ES 705; P12)
40. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue: (NIA-ES 705; P13)
 - (a) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
 - (b) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.
41. Cuando en el ejercicio de sus funciones el OCEX encontrase cualquier clase de obstrucción que dificulte o impida su desarrollo, lo pondrá en conocimiento de las Cortes o Parlamento del que dependa; asimismo, pondrá en conocimiento de éstas cuantos conflictos pudiesen plantearse en relación con el desenvolvimiento de sus facultades y atribuciones. (ISSAI 1705; P7)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Apartado de fundamento de la opinión modificada

42. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos señalados en el apartado VI, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación. El auditor situará este párrafo inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría, con el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable" o "Fundamento de la denegación de opinión", según corresponda. (NIA-ES 705; P16)
43. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una **descripción y cuantificación** de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en el párrafo de fundamento de la opinión modificada. (NIA-ES 705; P17)

En este apartado se describirán de forma **clara, precisa y concreta** los hechos, circunstancias, operaciones transacciones, que superando la materialidad fijada constituyen salvedades por incumplimiento de principios contables (errores en aplicación de principios, omisiones de información o variación en los principios contables), así como aquellos que supongan salvedades por limitaciones al alcance. (NT IGAE)

En el texto de las salvedades debe utilizarse un lenguaje objetivo y ponderado y cuantificarse aquéllas que supongan ajustes o reclasificaciones en las cuentas anuales o conlleven omisiones en las mismas (salvedades por incumplimiento de principios contables) y se haga referencia a la magnitud cuantitativa del área o cuenta afectada, en el caso de las salvedades por limitación al alcance. (NT IGAE)

44. En el sector público no siempre es pertinente cuantificar los efectos en el impuesto sobre beneficios, el resultado y el patrimonio netos. En cambio es más significativo que los auditores del sector público cuantifiquen los efectos para los estados financieros en otros términos como el superávit/déficit presupuestario, presupuesto total, activos totales, deuda, o remanente de tesorería. (ISSAI 1705; P11)

45. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada en la memoria, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta. (NIA-ES 705; P18)
46. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor: (NIA-ES 705; P19)
- (a) Discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) Describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.
47. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de dicha imposibilidad. (NIA-ES 705; P20)
48. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (NIA-ES 705; P21)

Párrafo de opinión

49. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, el párrafo de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable" o "Denegación de Opinión", según corresponda. (NIA-ES 705; P22)
50. Cuando el auditor exprese una **opinión con salvedades** debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades: (NIA-ES 705; P23)
- (a) Los estados financieros expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
 - (b) Los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos del hecho o hechos ...".

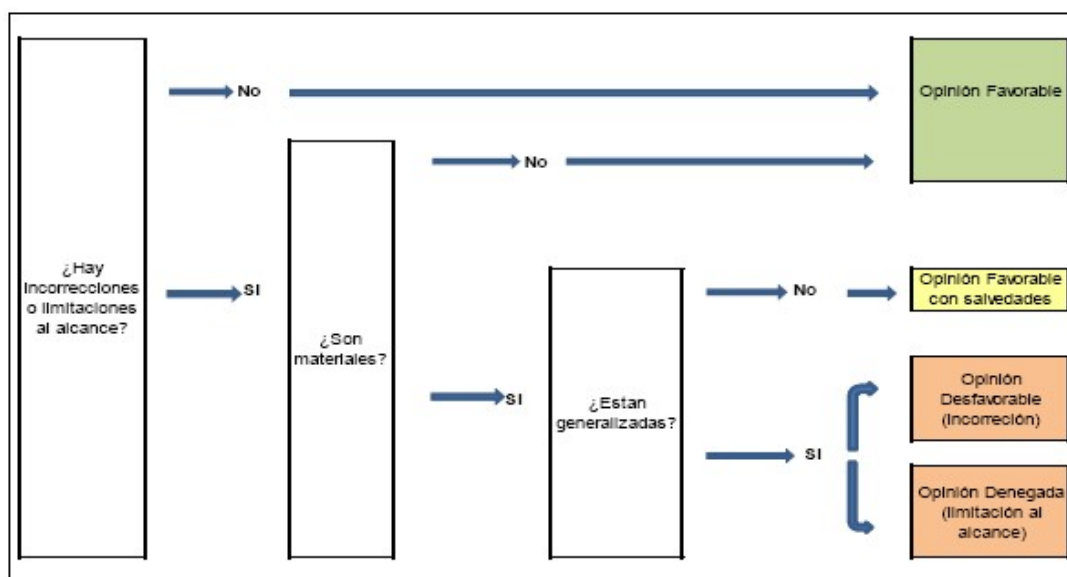
51. Cuando el auditor exprese una **opinión desfavorable** (o adversa), manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable: (NIA-ES 705; P24)
- (a) Los estados financieros no expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
 - (b) Los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.
52. Cuando el auditor **deniegue la opinión** (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el párrafo de opinión el auditor manifestará que: (NIA-ES 705; P25)
- (a) Debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y, en consecuencia,
 - (b) El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa)

53. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa), corregirá la descripción de su responsabilidad para manifestar que considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada. (NIA-ES 705; P26)

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando deniegue la opinión (o se abstenga de opinar)

54. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará el párrafo introductorio del informe de auditoría para manifestar que tiene la obligación de auditar los estados financieros. El auditor modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de la auditoría para manifestar sólo lo siguiente: "Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría." (NIA-ES 705; P27)
55. Si emite una opinión de auditoría modificada, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de opinión emitida. Los ejemplos ilustrativos de informes de los anexos proporcionan una guía adicional sobre el lenguaje específico que se debe usar al emitir una opinión modificada y describir la responsabilidad del auditor. (ISSAI-ES 200; P147)
56. El siguiente esquema⁵ sintetiza lo visto en este epígrafe:



VIII Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría financiera

Objetivo

57. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre: (NIA-ES 706; P4)
- (a) Una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) Cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

⁵ Véase Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas, página 59.

Párrafos de énfasis

58. En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión, el auditor puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. (ISSAI-ES 200; P148 y NIA-ES 706; P6)

Los párrafos de énfasis únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros. (ISSAI-ES 200; P148 y NIA-ES 706; P6)

59. En el sector público los mandatos o las expectativas en relación con la auditoría pueden ampliar el número de circunstancias pertinentes para su inclusión en un párrafo de énfasis. A continuación se enumeran ejemplos de circunstancias que puede ser pertinente incluir como párrafo de énfasis en un informe de fiscalización: (NIA-ES 706; A1 e ISSAI 1706; P3)

- Podrá referirse, entre otros, a aspectos tales como variaciones muy relevantes en los resultados, en la composición patrimonial, en la liquidez, en el saldo presupuestario, en el grado de endeudamiento o en partidas de gasto o ingreso; reestructuraciones administrativas con cambios relevantes en la organización, actividad, dependencia o configuración de la entidad auditada o de su extinción.
- Las incertidumbres relacionadas con resultados futuros de litigios o acciones administrativas especiales.
- Aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
- Leyes, reglamentos o directivas contradictorios con repercusiones significativas en la entidad.
- Operaciones importantes.
- Deficiencias significativas del control interno.
- Prácticas comerciales cuestionables.
- Actualizaciones de períodos anteriores.
- Falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas a la responsabilidad social de la entidad.
- Cuestiones deontológicas (comportamiento esperado de los funcionarios públicos).
- Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
- Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.
- Los auditores del sector público pueden también decidir incluir un párrafo de énfasis por una falta de conformidad con las normas que ha sido convenientemente registrada o revelada en los estados financieros, como puede ser el uso indebido de fondos. Ahora bien ese tipo de párrafo de énfasis ligado a una posible falta de conformidad sólo será pertinente si no se emite una opinión separada sobre el cumplimiento de la legalidad.

60. En determinados supuestos puede ser necesario incluir un párrafo de énfasis si el auditor al ejecutar su trabajo concluye que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Estas circunstancias se conocen como **incertidumbres** y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las cuentas anuales de manera significativa. (NT IGAE; P2.6.2.3)

Por ejemplo, la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.

No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables o presupuestarios que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe y plantear una salvedad.

61. En caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento o gestión continuada, el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y criterios contables y presupuestarios de aplicación en su informe de auditoría. *(NT IGAE; P2.6.2.4)*
62. El uso generalizado de los párrafos de énfasis disminuye la eficacia del auditor en la comunicación de este tipo de cuestiones. Además, **incluir más información en un párrafo de énfasis que la presentada o revelada en los estados financieros puede implicar que la cuestión no ha sido adecuadamente presentada o revelada**. Por consiguiente, el uso del párrafo de énfasis debe limitarse a cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros. *(NIA-ES 706; A2)*
63. La introducción de **un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor**. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de: *(NIA-ES 706; A3)*
- La expresión por parte del auditor de una opinión con salvedades, de una opinión desfavorable (o adversa), o de la denegación (o abstención) de opinión, cuando lo requieran las circunstancias de una determinada auditoría (véase el apartado VII); ni de
 - La información que el marco de información financiera aplicable requiera que la dirección revele en los estados financieros.
64. El párrafo de énfasis deberá: *(ISSAI-ES 200; P149 y NIA-ES 706; P7)*
- Incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión;
 - Llevar el encabezado "Párrafo de énfasis";
 - Incluir una clara referencia a la cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros; e
 - Indicar que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

Párrafos sobre otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión

65. Si el auditor considera **necesario** comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea **relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría**, se podrá introducir un párrafo o apartado que lleve el encabezado "**Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión**".

Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis. *(ISSAI-ES 200; P150 y NIA-ES 706; P8)*

66. Las expectativas o mandatos de auditoría del sector público pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un párrafo de énfasis (concerniente a un asunto divulgado de manera apropiada en los estados financieros) o un párrafo sobre otras cuestiones (concerniente a información no divulgada en los estados financieros). *(ISSAI-ES 200; P152 y NIA-ES 706; A6)*

Las circunstancias de una fiscalización pueden requerir dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando proceda, pueden utilizarse uno o más subtítulos que describan el contenido de los párrafos sobre otras cuestiones.

67. Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable, o por expectativas de los destinatarios del informe, informar sobre las observaciones y hallazgos significativos que no hayan afectado a la opinión (por no tratarse de incorrecciones ni limitaciones al alcance), ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión, en la sección Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión. *(ISSAI-ES 200; P141)*

Si existen otras cuestiones no significativas que se desean comunicar se podrán incluir en un anexo específico denominado "Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera".

68. 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 Norma, 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. (NT IGAE; P2.6.3.3)

IX Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

69. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación. (NIA-ES 705; P28)

Si el auditor desea incluir un párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, también deberá comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, así como la redacción propuesta de los mismos. (ISSAI-ES 200; P151 y NIA-ES 706; P7)

X Las recomendaciones

70. 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.”*

71. Con mayor detalle, la ISSAI-ES 300 establece los **requisitos** que deben cumplir las recomendaciones:

*“39. En caso de considerarse procedente, y siempre que el mandato dado a la ICEX lo permita, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones **constructivas** que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización.*

*Las recomendaciones han de estar **bien fundamentadas** y deben **añadir valor**.*

*Asimismo, deben **abordar las causas** de las deficiencias y de las debilidades.*

*Han de ser redactadas de tal manera que **eviten obviedades o que se modifiquen las conclusiones de la fiscalización**; y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada.*

*Debe estar claro **qué se plantea** en cada recomendación y **quién es el responsable** de tomar cualquier iniciativa.*

*Las recomendaciones tienen que ser **prácticas** y estar dirigidas a las entidades que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.*

*Las recomendaciones **deben ser claras** y ser presentadas de una manera **lógica y racional**.*

*Deben estar **vinculadas a los objetivos, las observaciones y las conclusiones de la fiscalización**.*

*Junto con el texto completo del informe, deben **convencer al lector de que mejoran significativamente la gestión** de las actuaciones y programas, por ejemplo, mediante la reducción de costes, la simplificación en la administración de los servicios, el incremento de la calidad y el volumen de los mismos, o la mejora de la eficacia y los beneficios para la ciudadanía.”*

72. Hay que tener en cuenta que el beneficio del trabajo de fiscalización no está en las recomendaciones efectuadas, sino en su aplicación eficaz, de ahí la importancia de realizar, en las fiscalizaciones recurrentes, un **seguimiento posterior** de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

En caso de fiscalizaciones no recurrentes podrán plantearse trabajos específicos de seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones.

XI Modelos de informes

73. En el anexo se ofrecen ejemplos ilustrativos aplicables en las auditorías de los OCEX.

En GPF-OCEX 4001 se ofrecen ejemplos de informes de fiscalizaciones de regularidad, es decir auditorías financieras y de cumplimiento de la legalidad.

ANEXOS

	Tipo de opinión	Tipo de ente
Ejemplo 1	Favorable	PGC
Ejemplo 2	Favorable	PGCP
Ejemplo 3	Favorable, con párrafo de énfasis	PGC
Ejemplo 4	Con salvedades por incorrección	PGC
Ejemplo 5	Con salvedades por limitación al alcance	IMNCL
Ejemplo 6	Desfavorable	Consolidado
Ejemplo 7	Con salvedades, con párrafo de énfasis	IMNCL
Ejemplo 8	Abstención	PGC
Ejemplo 9	Abstención, por múltiples limitaciones	PGC
Ejemplo 10	Con salvedades	PGCP

Nota *El modelo n° 1 contiene observaciones y anotaciones que son de aplicación general a todos los informes.*

Para su utilización en la Sindicatura de Comptes deben consultarse los modelos incluidos en MFSC 1731. (30/5/2017)