

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORIA 1/2016 SOBRE LOS PÁRRAFOS DEL
INFORME AUDITORIA DE CUENTAS****I. INTRODUCCIÓN**

El apartado 4 de la disposición cuarta, referida a metodología, de la Resolución de 30 de julio de 2015 sobre auditoría pública prevé que, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, la ONA elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Teniendo en cuenta esta previsión y con el carácter indicado, se emite la presente nota técnica de la ONA.

Las observaciones que se hacen en esta nota son de índole práctica, extraídas del análisis de los informes de auditoría de cuentas emitidos y constituyen un complemento integrador de la Nota Técnica ONA 1-2015 sobre forma y contenido párrafos del informe.

II. CONSIDERACIÓN GENERAL SOBRE LOS PÁRRAFOS DE INFORME

En todos los párrafos del informe ha de estar claro:

- 1) Qué tipo de párrafo es desde el punto de vista técnico y de acuerdo con la NTIAC 2013. En algunos casos consta el epígrafe pero no se precisa el tipo de párrafo, por ejemplo, esto sucede con cierta frecuencia en con el párrafo de *Asuntos que no afectan a la opinión*. Así, se incluyen asuntos en ese apartado pero no se aclara si son de énfasis o de Otras cuestiones. En tal sentido: o bien se pone el título o bien se incluye la referencia textual (Párrafo de énfasis o de Otras cuestiones) o bien su naturaleza resulta meridana e inconfundible, pero incluso en este caso conviene poner el título que consta en la NTIAC 2013
- 2) Los párrafos tienen que ser explicativos, pero esta característica no es contraria a la de que también tienen que ser sintéticos.

Al redactar el informe debe tomarse en consideración el contenido de Normas Técnicas y Notas Técnicas emitidas por la ONA, en particular, deben revisarse:

- NTIAC 2013.
<http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/13%2011%2011%20NTIAC%20APROBADA%20con%20resolución.pdf>
- La “Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2015 Sobre la forma y contenido de los párrafos de los informes de auditoría de cuentas emitidos de acuerdo con la norma de informes de auditoría de cuentas anuales”
<http://intranet.central.sepg.minhac.age/sitios/igae/ControlFinancieroAuditoria/Notas%20informativas%20Plan%202015/15%2004%2015%20Nota%20Técnica%20%20ONA%201-2015%20sobre%20forma%20y%20contenido%20párrafos%20del%20informe.pdf>



III. CONFIGURACIÓN DE LOS PÁRRAFOS DE SALVEDADE QUE, EN SU CASO, SE LLEGUEN A INCLUIR EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA.

En relación con las salvedades existentes, en su caso, en el informe de auditoría, hay que tener en cuentas las siguientes recomendaciones:

- 1) Seguir los criterios establecidos en la anteriormente citada nota de la ONA 1/2015 en particular, y según el tipo de salvedades, las características incluidas en las páginas 7 a 9 de este documento.
- 2) Aquellas que involucren diferencias recurrentes en criterios contables en relación con asuntos de valoración a valor razonable, especialmente de bienes cedidos por Patrimonio, será conveniente:
 - a. Que se analice la formación del valor otorgado en la transacción hasta concluir sobre su corrección o no y su efecto en la información financiera en función de las características contables de la entidad receptora.
 - b. Que se haga la mejor estimación posible a los efectos de determinar si las diferencias entre el valor otorgado y su posible valor razonable son relevantes teniendo en cuenta los parámetros de uso y utilización del activo.
 - c. Que en el caso de que existan dudas sobre el propio criterio contable se consulte a la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE.
 - d. Aun cuando pueda haber problemas y diferencias de interpretación en relación con los activos indicados, siempre es un factor mitigante la información en la memoria.
- 3) Salvedades por limitación al alcance

Con carácter general y, sin perjuicio de que pueda haber las lógicas excepciones, hay que procurar, en aquellas cuestiones que pueden razonablemente cuantificarse, tales como defectos de amortización, reclasificaciones de activos, provisión de algunos activos, o carteras de valores, etc., el análisis se oriente, hasta donde sea posible, hacia el objetivo de proponer el ajuste o la falta de información en las cuentas anuales.

En relación con lo anterior, ante la comprobación de un valor, el primer paso, consiste en solicitar la cuantificación a la entidad auditada y comprobar su corrección. Tal como se indicaba no suele ser aconsejable considerar este tipo de asuntos como una limitación al alcance, ya que el efecto de considerarlo así puede conllevar, además de ser muy discutible técnicamente, que éstas se hagan crónicas en los informes. Además, no se cumple de la misma forma con el objetivo final de la auditoría de cuentas que no es otro que la presentación de la información financiera lo más veraz posible.

En general y en síntesis, en un proceso de comprobación de valor o estimación de un activo conviene:

- Detectar el problema y solicitar a la entidad auditada una valoración.
- Comprobar esta valoración y concluir si es o no material:
 - Si es material se propone a la entidad que lo ajuste en sus cuentas anuales
 - Si es material y no lo ajusta, se propone una salvedad por incumplimiento de principio contable.
- Si la entidad no nos aporta una valoración (conviene que se solicite expresamente y se deje evidencia de esta solicitud en los papeles de trabajo), tendremos que hacer una estimación, la mejor posible, para ver si el efecto es material o no. Si es material



estaremos más cerca de una salvedad por limitación al alcance, la cual tiene que reunir las características indicadas en la Nota Técnica de la ONA 1/2015 de 15 de abril de 2015 sobre párrafos de informe.

- En el caso de que, sin ser material, suponga un incumplimiento de la legalidad y, una vez valorada su importancia y naturaleza, se concluya que debe ser objeto de información en el informe de auditoría, esta información se incluirá en el apartado de Otras cuestiones. En otro caso puede, ponerse como recomendación en el informe adicional o en un informe de control financiero de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica del Informe Adicional de la IGAE. Con respecto a esta cuestión puede revisarse la Nota Técnica de la ONA sobre incumplimientos legales de 23 de abril de 2014. Siendo imprescindible considerar que un incumplimiento de la legalidad tiene que ser específico (no genérico) y estar bien determinada y tipificada la vulneración del precepto que corresponda.

4) Salvedades por incumplimientos contables

En las salvedades por incumplimientos contables, se ha de considerar e incluir en el informe la valoración correspondiente y su distribución al patrimonio inicial y a la cuenta de resultados del ejercicio auditado, según sea su efecto. En el caso de periodificaciones entre ejercicios conviene tener presente, además del efecto neto, precisamente el efecto informativo en la configuración de los fondos propios de los ejercicios auditados, además del efecto en la legalidad a que nos hemos referido en el apartado anterior, si fuera el caso.

Por lo demás, nos remitimos a los contenidos y características de este tipo de párrafos recogidos en la Nota técnica de la ONA 1/2015 de 15 de abril de 2015.

IV. EN RELACIÓN CON LOS “PÁRRAFOS DE ÉNFASIS” Y DE “OTRAS CUESTIONES”

Deben atenerse a lo señalado en los apartados 2.6.2 y 2.6.3 (páginas 14 a 16) de la Norma NTIAC 2013. Así como a la Nota de la ONA 1/2015, en particular las páginas 10 a 12 que desarrollan los citados párrafos.

Con carácter general, en las notas de la ONA citadas, en su parte final constan anexos con ejemplos variados que pueden ser aplicados a los casos concretos más frecuentes.

1) Párrafos de énfasis

En los párrafos de énfasis resulta imprescindible dar referencia a la nota de la memoria donde se halla incluido el asunto enfatizado.

Nunca una salvedad puede sustituirse por un párrafo de énfasis, puesto que la naturaleza de este último implica solo el realce de lo que está dentro de la información financiera y está bien descrito y contabilizado.

2) Párrafos de otras cuestiones

En párrafos de Otras cuestiones por incumplimientos legales que no afectan a la imagen fiel, conviene informar en el propio párrafo del precepto concreto de la norma vulnerada, así como destacar que desde el punto de vista de la importancia relativa no tiene la suficiente materialidad como para afectar a la imagen fiel o por el tipo de norma vulnerada no es probable ni posible que tenga efecto en la imagen fiel. La inclusión en este párrafo parte de la base de considerar entre la relevancia o irrelevancia del asunto, en este sentido se ha de tener en cuenta la Nota Técnica sobre tratamiento en AC de los incumplimientos 23 de abril de 2014, donde se hace un análisis de los efectos más frecuentes del incumplimiento de la legalidad.



V. EN RELACIÓN CON EL PÁRRAFO DE INFORME “OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

Nota relativa solo a las entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública

Todas aquellas entidades que hayan de aplicar el PGCP están obligadas a completar las notas 24, 25 y 26 de la memoria, salvo excepciones, como por ejemplo el hecho de que no les resulte aplicable a los Fondos sin personalidad jurídica o las notas a incluir en entidades en reestructuración. Por tanto, la regla general será la aplicación. Cualquier inaplicación o dudas sobre ella, deberá consultarse con la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE.

Las citadas notas, a las que hay que añadir también la nota 23.7, responden a la naturaleza, ya tasada en las notas técnicas de la ONA, de ser información referida a la gestión. Por tanto en relación con ella, el trabajo del auditor de las cuentas anuales tiene un alcance determinado y su opinión ha de incluirse en el Párrafo *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*. Dicho párrafo, que va en último lugar en los informes de auditoría de estas entidades, siempre ha de contener las referencias a la indicadas notas 23.7, 24, 25 y 26, salvo que la entidad auditada no esté obligada a incluir estas notas en su memoria. Si esto sucede no resulta preciso indicar en el informe de auditoría esta falta de aplicación y por tanto, no se incluirá nada. Como antes se indicaba, la no aplicación de todas o alguna de estas notas es una excepción que ha de contrastarse con la Oficina Nacional de Contabilidad de la IGAE.

El trabajo de auditoría que ha de ser realizado se concreta en:

- comprobar que se cumple la legislación correspondiente por la que son reguladas y
- que los datos de carácter financiero que se incluyan en ellas se corresponden con los auditados.

En la ya citada “*Nota Técnica de la ONA 1/2015 sobre la forma y contenido de los párrafos de los informes de auditoría de cuentas*”, se dan indicaciones sobre el trabajo a realizar y el contenido de los párrafos a incluir. (Véase el apartado 6 c de la página 2, el epígrafe *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios* de las páginas 12 y 13 y el Anexo I: Modelos de informes sobre las notas 23.7 24,25 y 26 de la memoria de las cuentas anuales a incluir en el párrafo Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios, páginas 14 y 15)

También se dan indicaciones en la “*Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la revisión de la información de costes de actividades en relación con la nota 25 de la memoria*”.

<http://intranet.central.sepg.minhac.age/sitios/igae/ControlFinancieroAuditoria/Notas%20informativas%20Plan%202014/14%2004%2023%20Nota%20Técnica%20sobre%20el%20alcance%20en%20auditoria%20de%20cuentas%20de%20la%20nota%2025%20de%20la%20memoria.pdf>

(Se advierte que esta nota es aplicable toda ella menos el anexo I, el cual se sustituye por el anexo I de la Nota 1/2015 de la ONA, antes citada).

Por tanto, se aconseja que, para abordar esta parte del trabajo y completar este párrafo del informe, se revisen las citadas notas.

Teniendo en cuenta lo anterior, no son correctas en relación con el párrafo del informe de auditoría referido a *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios* (último párrafo del informe de auditoría) las siguientes situaciones:



- 1) La inexistencia de dicho párrafo, cuando la entidad auditada deba completar las citadas notas de la memoria. La obligación de incluirlas es de carácter general, en los términos indicados con anterioridad.
- 2) La exclusión de algunas de las notas, salvo que la entidad auditada esté en reestructuración que no resulta preciso que incluya las notas 25 y 26. También ha de contrastarse esta situación en los términos antes indicados.
- 3) La inclusión en este párrafo de otros asuntos ajenos a estas notas.
- 4) No seguir las referencias estándares que se aportan como contenido de este párrafo en relación con el alcance y con otros supuestos tasados en la Nota de la ONA 1/2015
- 5) Incluir el título sin más contenido o indicar como único contenido que no es aplicable, ya que la falta de aplicación ha de conllevar la no sujeción de la entidad auditada en relación con estas notas y por ende la no necesidad de incluir el párrafo.

Madrid, 10 de junio de 2016

Jesús del Barco Fernández-Molina

Director de la Oficina Nacional de auditoría