



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 (NTIAC 2013)

El apartado 4.4 de la Circular 2/2009 de 16 de septiembre de la Intervención General del Estado 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.

La aplicación del principio de transparencia en el ámbito del control y gestión de los recursos públicos ha supuesto la publicación de los informes de auditoría junto con las cuentas anuales en la página web de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y en el Boletín oficial del Estado (BOE), de acuerdo los criterios establecidos en el artículo 136 apartados 2 y 3 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria de 26 de noviembre (LGP).

La Norma Técnica sobre Informes de Auditoría de Cuentas (NTIAC) aprobada en noviembre de 2013 supuso una importante modificación del formato y contenido de los informes de auditoría de cuentas anuales en relación con la norma técnica anterior; así como, una evidente aproximación a lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España (NIAS-ES) relativas a los informes de auditoría de cuentas, NIAS-ES 700, 705, 706 y, en menor medida, la NIA-ES 710.

Las modificaciones más relevantes incorporadas por la NTIAC se resumen a continuación:

1. Identificación más precisa de la responsabilidad de los gestores en la formulación o presentación de la información financiera sujeta a auditoría y la referida al auditor consistente en expresar una opinión sobre dicha información, siguiendo así en este punto el formato de informe establecido por las NIA-ES.
2. Tratamiento de las incertidumbres, de forma análoga a las NIA-ES, como párrafos de énfasis que no afectan a la opinión cuando la información sobre la incertidumbre está adecuadamente contenida en la memoria de las cuentas anuales. La inclusión de estos párrafos de énfasis, en algunos casos depende del criterio profesional del auditor y en otros su presentación en el informe es obligatoria (párrafo de énfasis sobre incertidumbre por gestión continuada).
3. Supresión de la modalidad de opinión parcial, que fraccionaba la información financiera y la presupuestaria.
4. Integración completa de los aspectos presupuestarios en la opinión de auditoría, eliminando, por tanto, el párrafo concreto de referencia al cumplimiento de las reglas presupuestarias que se incluía en la anterior norma inmediatamente después del párrafo de opinión.



5. La estructuración de los párrafos del informe de acuerdo con lo establecido en las NIAS-ES, con ligeras variaciones de materia, conservando dentro de lo posible, la denominación anterior. Con ello se pretende favorecer la adaptación sin renunciar al nuevo contenido de las NIA-ES en el informe.
6. En dicha estructuración se han tenido como guía fundamental tres elementos:
 - a. Que como párrafos intermedios entre el alcance y la opinión sólo es posible la inclusión de párrafos de salvedad.
 - b. Que los párrafos derivados de asuntos tradicionalmente incluidos en el informe de auditoría (párrafos independientes y de énfasis) se han considerado en esta norma como “párrafos de énfasis” y “párrafos de otras cuestiones”, y se sitúan siempre con posterioridad al párrafo de opinión. Marcando de forma clara la diferencia entre ambos.
 - c. Que aquellas materias objeto de examen, con un alcance limitado y distinto del otorgado al de la comprobación de la imagen fiel, se han considerado como párrafos derivados del cumplimiento de requerimientos legales o reglamentarios (párrafo Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios), aunándose de esta forma determinados contenidos de comprobación con la estructura existente para los mismos en las NIAS-ES.

En relación con el punto 6.c, hay que resaltar que dicho párrafo, cuando sea aplicable, se situará en el último lugar del informe, tras el resto de los párrafos. En realidad se trata de un informe distinto del de imagen fiel que por motivos de oportunidad se incluye en el mismo formato del informe de auditoría sobre imagen fiel. Es decir por una parte tendríamos *el “informe de auditoría”* y por otra *“el informe sobre requerimientos legales y reglamentarios”*, pero las NIAS-ES (y la NTIAC) por motivos de operatividad permiten la inclusión de los contenidos de este último dentro del formato del informe de auditoría. Así, los párrafos contenidos en el informe de requerimientos legales y reglamentarios no contienen opinión sobre imagen fiel, sino los resultados de una comprobación sobre materias ajenas a la imagen fiel, aunque relacionadas con ésta.

Dentro de este apartado, cuando sea aplicable, se hará referencia al informe de gestión y al artículo 129.3 de la LGP y también al cumplimiento de lo establecido en las notas 23.7, 24, 25 y 26 del Plan General de Contabilidad Pública relativas a la conformación de datos sobre gestión, de indicadores y costes.

En general este apartado, denominado *“Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios”*, tiene un formato abierto, en el cual se incluirán todos aquellos aspectos que, contenidos en las cuentas anuales o separados de ellas, hagan referencia a 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. Para tener esta consideración y poder ser incluido en este apartado el tema considerado deberá confirmarlo expresamente la ONA en una Nota Técnica o en la forma que considere más adecuada en cada circunstancia.

En tal sentido conviene tener claro que en el trabajo de auditoría de cuentas del artículo 167 de la LGP, el auditor está opinando sobre la imagen fiel en la aplicación de los principios contables y, en su caso, de los principios presupuestarios; sin embargo, del auditor público puede esperarse la atención de un conjunto de responsabilidades mayores, hasta el punto de tener que dar su opinión sobre determinados aspectos legales o de gestión de la entidad (aun cuando existan trabajos de control centrados y especializados en estas materias). Con respecto a esta extensión de responsabilidades, se ha de tener en cuenta que todos los incumplimientos legales (véase nota técnica de 14 de abril de 2014 sobre incumplimientos



legales) que no son relevantes para la imagen fiel, si están dentro del objetivo de imagen fiel y no son insignificantes habrán de incluirse en el párrafo de otras cuestiones (sin perjuicio de la inclusión en otros informes adicionales, de control financiero permanente o de cualesquiera otro tipo que sean pertinentes). Con carácter general, aquellos aspectos que tienen que ver con la gestión de la entidad se incluirán en el párrafo de Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios.

Por tanto, en la estructura del informe se podrán apreciar desde el punto de vista de su contenido técnico:

1. Apartados referidos al alcance de auditoría que tienen como objetivo opinar sobre la imagen fiel y que a su vez pueden ser de dos tipos:
 - a. Salvedades en la imagen fiel (párrafos de salvedades)
 - b. Que no afectan a la imagen fiel (párrafos de énfasis y de otras cuestiones)
2. Apartados referidos a un alcance distinto de la imagen fiel aunque consistente con esta, referido a algunos aspectos de gestión, que se denomina “Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios”. Dentro de este apartado se incluirá:
 - a. El referido al artículo 129.3 de la LGP y en su caso, referencia al Informe de gestión.
 - b. Para los organismos administrativos los párrafos referidos a las notas 23.7, 24, 25 y 26 de la memoria del Plan General de Contabilidad Pública.
 - c. Cualesquiera otros aspectos que exceden del ámbito de la imagen fiel y que la ONA considere que, reuniendo el requisito de ser un asunto relacionado con la gestión, ha de incluirse en este apartado. La no existencia de modelos o ejemplos no es óbice para no incluir el asunto que se considere, siempre que el efecto exceda del ámbito de la imagen fiel.

En relación con el apartado 2.c para valorar si un asunto excede del objetivo de imagen fiel, normalmente habrá de tenerse en cuenta:

- a. Que tenga que ver con temas relativos a la gestión y por tanto resultará muy improbable que ni en la peor de las situaciones se vea afectada la imagen fiel (por ejemplo, una muy deficiente información en el Informe del artículo 129.3 de la Ley General Presupuestaria, sin más, no debería afectar necesariamente a la imagen fiel).
- b. Que corresponda con información que normalmente se excluiría, con excepción de la presupuestaria, de las cuentas anuales de las empresas no públicas, pero que por motivos de operativa contable, de oportunidad, prescripción legal o de planificación de la propia Administración, pueda constituir una nota en la memoria (ejemplo las notas referidas a asuntos de gestión contenidas en algunas notas de la memoria del Plan de Contabilidad Pública)
- c. Que reúna los siguientes requisitos:
 - Se pida una opinión expresa del auditor sobre el asunto, por exigencia de la legislación o por determinación de la propia IGAE, y por tanto haya que opinar sobre él en todo caso (por ejemplo, la opinión sobre el artículo 129.3 LGP en las entidades en que aplica).
 - Que de acuerdo con la legislación vigente o la práctica habitual en auditoría el asunto abordado pudiera ser objetivo de otro tipo de



trabajo distinto de la auditoría de cuentas (ejemplo opinión sobre objetivos e indicadores, la cual suele ser objeto de una auditoría de programas o una auditoría de gestión), pero que por motivos operativos, de oportunidad o de otra índole se le encargue al auditor de cuentas dentro del mismo mandato que la auditoría o como subproducto de ésta, aun cuando haya de extender, obviamente de forma limitada, algunos procedimientos para alcanzar evidencia y poder opinar sobre el asunto solicitado.

- d. Que no constituya un incumplimiento legal relevante para la imagen fiel o aunque no sea relevante para esta deba incluirse en el párrafo de otras cuestiones.

En todo caso, no es preciso que se den todas las condiciones indicadas en los 4 apartados anteriores para que un tema se recoja en el apartado “Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios”

Con el fin de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento de los párrafos del informe, se emite esta nota que pretende:

- 1) Dar referencia de forma sintética a las normas de auditoría de cuentas relacionadas con el informe y demás regulación aplicable en la materia para que sirvan de guía en el tratamiento de estas cuestiones y, en su caso, de consulta.
- 2) Fijar la definición y el contenido habitual de los diferentes párrafos del informe, dejando a salvo el criterio profesional de auditor, para adaptar su redacción precisa a las circunstancias concretas del auditado.
- 3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan tener relación con la estructura y contenido de los informes.
- 4) Ofrecer ejemplos, a través de los anexos que se incorporan, del contenido y redacción de los distintos tipos de párrafos.

Esta nota técnica sobre párrafos de informes actualiza y sustituye a la nota técnica de la ONA de similar contenido, emitida el 30 de mayo de 2013.

En el Anexo II de esta nota técnica se incluyen ejemplos de informes adaptados a la NTIAC. En estos ejemplos se han tratado, descrito y redactado las salvedades más habituales que se producen en la emisión de informes. Este anexo complementa la nota técnica titulada “Ejemplos de informes” emitida el 14 de abril de 2014.

1.- NORMAS Y DOCUMENTOS QUE HAN DE SER TENIDOS EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA CONFIGURACIÓN Y REDACCIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

- Artículos 71, 128, 167, entre otros, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. En concreto sobre la publicación dentro de las cuentas anuales de un Balance de resultados e informe de gestión.
- Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de



Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

- Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.
- Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica de Informes de auditoría de cuentas anuales.
- Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre Auditoría Pública.
- Nota Técnica de la ONA sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre de 14 abril de 2014
- Nota técnica de la ONA sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad de 14 de abril de 2014
- Nota técnica de la ONA sobre coste de actividades de 14 de abril de 2014, para el desarrollo del trabajo de la nota 25, así como, en lo que sea aplicable para las notas 24 y 26 del Plan General de Contabilidad Pública. Con respecto a su inclusión en el informe, se tendrá en cuenta esta nota técnica para lo que resulte aplicable a supuestos de la nota 25 sobre coste de actividades, siempre que no se oponga al contenido del Anexo I de esta nota técnica sobre párrafos de informes.

2.- CONFIGURACIÓN DE LOS PÁRRAFOS DE INFORME EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

A) PARRÁFOS DEL INFORME EN GENERAL.

1.- Cuando el informe de auditoría contenga salvedades, indicar si éstas permanecen de un ejercicio a otro y su variación cuantitativa entre ejercicios, si ésta se produce.

Recomendación

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.

Efecto

Son numerosos los organismos cuyas cuentas anuales 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 las mismas de un ejercicio a otro.

2.- Redacción de párrafos de salvedades, de énfasis, de otras cuestiones, etc. demasiado extensos que ponen en riesgo la ponderación de la información en ellos incluida.



Recomendación

Cuando se incluyen párrafos salvedades o de énfasis que tienen que ver con información incluida en las cuentas, es conveniente hacer referencia a las notas de la memoria donde se halle dicha información, y no extenderse en el párrafo del informe con datos que ya figuran o deberían estar contenidos en propias cuentas; 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.

Con respecto a los párrafos de otras cuestiones, normalmente abordan temas relacionados con la ejecución de la auditoría sobre asuntos que ni están en información financiera ni existe obligación de que estén, En particular, los incumplimientos de legalidad que no siendo materiales a efectos de la imagen fiel y no siendo insignificantes a efectos de su consideración, el auditor valore que tienen trascendencia para ser reseñados en el informe de auditoría de cuentas. Se recuerda que con carácter general estos asuntos deben ser, asimismo, incluidos en los informes adicionales o en los de control financiero permanente en los que se pueden incluir recomendaciones y hacer su seguimiento.

Efecto

Se trata de descargar los informes de auditoría de aquellas cuestiones que están descritas por el cuentadante en la información financiera presentada y dejar para los informes de auditoría lo que realmente constituyen salvedades: la omisión de información. Esto generará informes más concisos y centrados en los asuntos importantes, si se trata de párrafos de salvedades. Enfatizar en su justa medida y dimensión aquellos asuntos que merezcan este énfasis dando referencia a la nota de la memoria donde se incluyen, sin exceder de la información contenida en ella, siendo más lógico, incluso, sintetizar en el párrafo dicha información para que lector interesado pueda, a través de la referencia, leerla en la memoria de forma más completa..

Con respecto a los párrafos de otras cuestiones hay que tener en cuenta que no se trata de un apartado residual donde ha de incluirse todo aquello de cuya ubicación se duda. En tal sentido resulta necesario consultar el concepto, contenido y ejemplos orientativos de este tipo de párrafos que se incluyen en el apartado 2.6.3 de la NTIAC vigente.

3.- Con respecto a la materia presupuestaria, es necesario tener en cuenta la asimetría en el tratamiento de las salvedades derivadas del incumplimiento de las normas y principios presupuestarios. Así es preciso distinguir los supuestos de entidades auditadas con presupuesto limitativo (se opina de los principios presupuestarios a la vez que de los principios contables, véanse los anexos a la NTIAC) de los supuestos de entidades que lo tienen estimativo (no hay referencia expresa en la opinión porque se considera una información más). En las entidades de presupuesto limitativo, por aplicación de la Norma técnica de 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. Es decir, que son materiales solo presupuestariamente

Recomendación:

Con respecto al efecto del incumplimiento de normas y principios presupuestarios, y sólo en el caso de que sean entidades auditadas con presupuesto limitativo, cuando



haya alguna salvedad que afecta a los principios presupuestarios se considerará que normalmente, en buena lógica, también afecta a los principios contables, salvo que la materialidad sea distinta en uno y otro caso Así, de acuerdo con la NTIAC, cuando haya una salvedad sobre los principios presupuestarios que también afecta a los principios contables, esta se incluirá en el mismo párrafo indicándose la afectación al presupuesto como un estado más 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. 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 la NTIAC vigente se halla el formato por tipos de organizaciones auditadas.

Efecto

El distinto tratamiento dado en algunos informes en relación con dichas cuestiones hace perder la uniformidad y coherencia normativa de los informes y perjudica su comprensión y análisis.

B) APARTADO DEL INFORME REFERIDO A RESULTADOS DEL TRABAJO

En este apartado de resultados del trabajo, sólo se incluirán aquellos párrafos que constituyan salvedades de auditoría, con lo cual si el informe tiene una opinión favorable, no se incluirá este apartado en el informe.

PARRAFOS DE SALVEDADES POR INCUMPLIMIENTO DE PRINCIPIOS CONTABLES

4.- Mayor concreción en las salvedades por incumplimientos de principios contables, evitando dispersiones o digresiones que puedan perjudicar su claridad.

Recomendación

Procurar no hacer más extensiones de las precisas de las salvedades de principios contables, y vigilar la objetividad en los términos empleados, tratando de atenerse a la descripción 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, tiene que tener la siguiente información:

- Cuantificación del ajuste o reclasificación propuesta 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.
- Estados contables afectados o cuentas involucradas, lo que sea más claro.
- Otra información, lo más precisa y sintética posible, que oriente sobre la importancia y efectos del asunto tratado en la salvedad.

Efecto

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 adicionales, informes de control financiero permanente o de otros tipos de auditoría).



Esta práctica puede hacer perder la concreción y la objetividad y generar una innecesaria extensión en los informes.

PARRAFOS DE LIMITACIONES AL ALCANCE

5.- Redacción de las limitaciones al alcance en los informes de auditoría y tratamiento en el trabajo delimitando lo más adecuadamente su efecto.

Recomendación

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 en entidades que están sometidas a auditoría completa de forma obligatoria por la legislación pública vigente. 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, que se trata de una limitación, de una imposibilidad técnica de hacer el trabajo al que el auditor está obligado legalmente.

En una limitación al alcance hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

5.1.- Tienen que estar soportados en los papeles de trabajo 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)

A su vez, tiene que constar en los papeles de trabajo, que se ha planteado un procedimiento alternativo, con dos posibles soluciones:

- 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 repetitiva, 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”.
- Plantear 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.

5.2.- Solicitar fehacientemente a la entidad auditada aquella información que sea necesaria para realizar el trabajo, bien sea para el procedimiento inicial (procedimiento genuino) 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.

5.3.-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. Siguiendo con el ejemplo anterior 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 éstos 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.

Efecto

La salvedad por limitación al alcance es una de las más frecuentes y sostenidas en el tiempo de forma invariable en el conjunto de los informes de auditoría pública, por ello resulta necesario sujetarla a sus justos términos, procurando enfatizar la evolución de las mismas 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 será mayor.

C) PÁRRAFO DE OPINIÓN

6.- Presentación de informes con opinión favorable y con cierta profusión de párrafos referidos a asuntos que no son materiales y cuya relevancia no resulta obvia.

Recomendación

En el trabajo de auditoría hay que diferenciar aquellas cuestiones que son materiales de las que son inmateriales y todo ello de acuerdo con la Norma técnica de materialidad vigente. Pero también resulta necesario establecer diferencias en aquellos asuntos que, siendo inmateriales, son relevantes de los que son insignificantes, siendo los primeros objeto de inclusión en el informe de acuerdo con la Norma Técnica de informes, mientras que los segundos, o no han de ser incluidos, o si tienen efectos en la gestión o potenciales efectos futuros habrán de incluirse en el informe adicional o en el de control financiero permanente. Todo ello sin perjuicio del juicio del auditor el cual ha de documentarse y argumentarse en los papeles de trabajo.

Efecto

El efecto será descargar del informe aquellas cuestiones o asuntos que no aportan información en exceso ni al cuentadante ni a otros posibles lectores.

D) APARTADO DE ASUNTOS QUE NO AFECTAN A LA OPINIÓN

ENFÁSIS POR INCERTIDUMBRE

7.- Inclusión en el informe de párrafos de incertidumbre de carácter general y repetitivo, a veces relacionados con contingencias por reclamaciones o sentencias pendientes de los tribunales. Dentro de las incertidumbres, la referida a la gestión continuada tiene un refuerzo



especial, dada su importancia, que consiste en la necesidad de incluir un párrafo de énfasis de forma obligatoria.

Recomendación.

Los párrafos de incertidumbre han de ser limitados en lo posible y reducidos a sus justos términos, distinguiendo claramente entre aquellas cuestiones que siendo valorables y registrables y de producción probable (siguiendo el ejemplo, sentencias previas en contra, informes jurídicos en contra, antecedentes en contra de la auditada, entre otros) no están incluidas en los Estados Financieros o que, no pudiendo valorarse, no se informa de ellos en la memoria o que siendo de posible producción tampoco se informa de ello. En estos casos, lo que procede es una salvedad de principios contables cuando no esté adecuadamente registrado o informado, o un párrafo de énfasis cuando lo esté y resulte de interés para el lector que se resalte o enfatice. Hacia estas consideraciones han evolucionado las normas contables y las normas de auditoría.

Efecto

En particular hay que considerar que las normas de valoración y registro contables han evolucionado en el sentido de limitar esta cuestión de la incertidumbre a asuntos cuyo registro resulte muy complicado o sea imposible. Por lo demás, desde el punto de vista técnico una incertidumbre es una advertencia inconclusa y premonitoria para el lector o analista, el cual puede hacer muy poco con ella. Como quiera que los informes de las entidades auditadas por la IGAE no suelen ser objeto de interés de inversores, sino que su mayor valor es la transparencia informativa, resulta, si cabe, más necesario la aplicación más precisa de las NASP a este asunto. El efecto será descargar del informe aquellas cuestiones que no aportan claridad informativa y favorecer que la información financiera auditada sea más completa y precisa.

PARRAFOS DE ÉNFASIS

8.- Evitar párrafos, técnicamente de énfasis, que en su interpretación textual aboquen al lector a no saber lo que sucede o que le podrían resultar confusos.

Recomendación

En la descripción de los efectos de un error o irregularidad encontrado por el auditor hay que ir desechando posibilidades, descartando en primer lugar que se trate de una salvedad por incumplimientos contables, siguiendo por la valoración de que no se trata de otro tipo de salvedad de las existentes y, descartada la calificación, habrá que evaluar si dicha cuestión merece ser considerada en el informe. Llegados a este punto, y considerando que es conveniente su inclusión, debe dejarse claramente expuesto que no se trata de una salvedad y que no está afectada la opinión. Resulta una buena práctica no incluir excesivos párrafos de esta índole y considerar que su inclusión parte de un principio de excepcionalidad, ya que sólo pretenden realzar una información ya existente. En la medida en que se incluye una variedad de párrafos de énfasis en el informe se pierde el perfil de la ponderación. No conviene, por tanto, forzar un “énfasis” sostenido y extenso, porque ello redundará en una pérdida de su cualidad originaria.



Efecto

Su inclusión en algunos informes entorpece su lectura y perjudica la comprensión de la información y del sentido de la opinión. Además, se podría producir una confusión en el lector al evaluar que, por el contenido literal puede existir una salvedad puesto que no consta su valoración como inmaterial pero dicho efecto no está recogido en la opinión, por ello hay una contradicción entre el tratamiento técnico de párrafo de énfasis y el tratamiento informativo, "textualmente" de una salvedad.

9.- Párrafos de énfasis que contienen reclasificaciones o completan información. Sobre ellos en el informe se indica que son materiales pero no se consideran salvedades.

Recomendación.

Resulta imprescindible evitar esta práctica que puede llegar a confundir de forma notable al lector de los informes y producir una disociación en la técnica de redacción del informe, desmembrando el cuerpo del mismo de su conclusión en el párrafo de opinión.

Efecto

El efecto es un informe confuso del cual no resulta posible concluir con certeza el sentido de la opinión, asunto, por tanto crucial.

PARRAFOS DE OTRAS CUESTIONES

10.- Redacción de párrafos sobre asuntos inmateriales, calificados expresamente como tales o sin dicha calificación expresa, redactados de forma semejante a salvedades pero sin referencia en el párrafo de opinión, incrementales o derivados de un mismo tema que se ha considerado objeto de salvedad en el mismo informe, párrafos que tiene referencia a alguna nota de la información financiera y en los que no se aprecia el motivo de por qué no se han considerado como párrafos de énfasis. En definitiva, este apartado se considera, tal y como se indicaba, como residual y se equipara en contenido al anterior párrafo de la norma de informes derogada denominado párrafo independiente.

Recomendación

Antes de proceder a la inclusión de una información en este apartado del informe de auditoría se recomienda la sosegada lectura de lo establecido en el apartado 2.6.3 de la NTIAC vigente. Así el contenido de estos párrafos habría de evitar las siguientes materias:

- Inclusión de asuntos diferentes de los que estén reflejados o debieran estar reflejados en la información financiera.
- Inclusión de cuestiones que serían salvedades de auditoría, pero no lo son por carecer de materialidad y tampoco se pueden considerar incumplimientos legales (véase la nota técnica referida a la materia de incumplimientos legales de abril de 2014)

Por lo demás, resulta conveniente consultar dicho apartado de la NTIAC indicada revisando los ejemplos incluidos en ella y considerar si algunas de las cuestiones que se pretende incluir en estos párrafos no podrían tener mejor acomodo en otros informes distintos del de auditoría de cuentas, por presentar un perfil más relacionado con auditorías de procedimientos o buena gestión que financiero o presupuestario,



tales como informe adicionales, informes de control financiero permanente o informes de otro tipo de control o auditoría.

Es una buena práctica plantearse con criterios limitativos la inclusión de párrafos de este tipo, sin perjuicio del criterio profesional del auditor actuante de poner lo que considere necesario de acuerdo con la evidencia obtenida en la realización del trabajo.

Efecto

Se aprecian en algunos informes párrafos de otras cuestiones en los que se describen asuntos que en buena lógica, dada su literalidad, podrían considerarse como salvedades y precisamente su condición de inmateriales es lo que evita dicha calificación. Además será también necesaria una reflexión más asentada previa a la redacción del informe sobre si es verdaderamente adecuado incluir estos párrafos y lo que aportan en el informe de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la posibilidad de señalarlos y emitir recomendaciones en otros informes y trabajos de auditoría. El efecto global será una mayor claridad y una mejora de la comprensión del informe y en el mejor cumplimiento de las normas de transparencia.

PÁRRAFO DE INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS.

11.-El contenido de este párrafo tiene un elevado componente de estandarización, el cual, tomando como base la NTIAC (véase apartado 2.6.4 de dicha norma) y sintetizando su contenido tiene las siguientes notas:

- Estos párrafos se incluirán en último lugar en los informes de auditoría
- El auditor no tiene como objetivo la opinión sobre la imagen fiel.
- En él se incluirá el trabajo realizado y la opinión sobre el informe a que se refiere el artículo 129.3 de la LGP, con el formato y contenido que se indica en los anexos de la NTIAC 2013
- Igualmente, el trabajo realizado y la opinión sobre la revisión del informe de gestión en entidades mercantiles que hayan de emitir este informe.
- También se incluirá en este apartado el trabajo realizado y la opinión en relación con los datos contenidos en las notas de la memoria de las cuentas anuales de las entidades sometidas al Plan General de Contabilidad Pública. 23.7, 24, 25 y 26, referentes a la gestión de la entidad auditada. A este respecto debe tomarse en consideración el contenido que, en relación con la revisión de la Nota 25 referida a costes. se desarrolló por la *Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la revisión de la información de costes de actividades* de 14 abril de 2014, la cual también resulta útil para comprender la responsabilidad y el alcance de los trabajos que ha de realizar el auditor en relación con la citadas notas de la memoria 23.7, 24, 25 y 26. En el Anexo I de esta nota técnica se incluyen modelos del contenido a incluir en función de distintas situaciones que puedan darse.

En definitiva, considerando el tenor de la NTIAC, en este apartado se incluirá la revisión de aquellos aspectos que sean encargados al auditor de cuentas y que no conlleven la revisión dentro del objetivo de imagen fiel. En tal sentido, el apartado 2.6.4.3 c) de la NTIAC precisa: *“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”*. Entendiendo por *“no forman parte de las cuentas anuales”* aquellas informaciones



que tiene relación con la gestión y que no tiene efecto en la imagen fiel, aun cuando, por motivos operativos, estén en el mismo documento que la información financiera.

Resulta aconsejable para preservar la buena práctica profesional que se identifiquen y delimiten de forma clara los diferentes párrafos que forman parte del apartado “Asuntos que no afectan a la opinión” mediante la denominación de los correspondientes párrafos.



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.

1.- Ejemplo de opinión sin incidencias

La entidad auditada presenta, en las notas 23.7, 24, 25 y 26 (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida al Balance de resultados e informe de gestión, a los Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a los Indicadores de gestión de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión, correspondiente al ejercicio XXXXX

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que los datos contables contenidos en las citadas notas y la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

2.- Opinión con incidencias

La entidad auditada presenta, en las notas 23.7, 24, 25 y 26 (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida al Balance de resultados e informe de gestión, a los Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a los Indicadores de gestión de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión, correspondiente al ejercicio XXXXX

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que los datos contables contenidos en las citadas notas y la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

En dicha verificación se ha observado que la nota XX (o las notas xx, yy) contiene (contienen) errores, omisiones o contradicciones significativos en relación con su normativa reguladora, con la información contable o con ambas. Los errores o contradicciones son los siguientes:

(Especificar de forma concreta y sintética los errores, omisiones o contradicciones detectados y, en su caso, hacer referencia precisa a la normativa reguladora vulnerada y, de ser posible, su efecto cuantitativo.)



3.- Imposibilidad de emitir opinión

La entidad auditada presenta, en las notas 23.7, 24, 25 y 26 (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida al Balance de resultados e informe de gestión, a los Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a los Indicadores de gestión de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión, correspondiente al ejercicio XXXXX

No nos ha sido posible comprobar que la información a que se refiere el párrafo anterior esté libre de errores u omisiones de acuerdo con lo establecido en la regulación indicada ni que sea razonablemente coherente con la información financiera contable auditada, puesto que:

(No se ha presentado la información correspondiente a la citada nota o se ha presentado de forma muy deficiente o fragmentaria en relación con el contenido previsto en la normativa aplicable).

(El sistema de control interno no está suficientemente establecido o desarrollado como para permitirnos ejecutar los procedimientos de comprobación planificados en nuestro trabajo.)

(No se nos ha facilitado información requerida que soporte los datos o parámetros incluidos en la citada nota (o notas))

4.- Entidades que no tienen que presentar las notas 25 y 26 por hallarse en un proceso de reestructuración.

La entidad auditada presenta, en la nota 24, (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida sus Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública y con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, correspondiente al ejercicio XXXXX, no estando obligada a la presentación de lo contenido en las notas 25 y 26 por hallarse en dicho ejercicio sometida a un proceso de reestructuración.

(El resto de los párrafos, según apliquen para la nota 24)

Nota: en el caso de que la opinión sea divergente para alguna de las notas o para todas ellas se detallará la opinión que se emite por cada una de ellas, manteniendo el párrafo primero de alcance. Con respecto a la nota 25, coste de actividades, si se producen, siguen siendo válidos los modelos establecidos en la nota técnica sobre ella.



ANEXO II

EJEMPLOS DE INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS

I. INFORME DE AUDITORÍA CON SALVEDADES, PÁRRAFO DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES EN UN ORGANISMO ADMINISTRATIVO CON PRESUPUESTO LIMITATIVO.

Planteamiento del ejemplo:

- 1) Existe una salvedad por limitación en el alcance en el área de existencias (materias primas, producción en curso y productos terminados) y no se dispone de las herramientas de control interno necesarias para realizar el correcto control, valoración y descripción de estos activos.
- 2) Existe una salvedad por principios contables generalmente aceptados como consecuencia de la activación durante el ejercicio auditado de gastos de reparación del inmovilizado material que afecta a la clasificación de los correspondientes capítulos del presupuesto de gastos del ejercicio. No se ha computado amortización por haberse imputado la totalidad de las partidas en el último día del ejercicio.
- 3) Existen además incumplimientos presupuestarios que se consideran relevantes pero que no alcanzan el límite de materialidad fijado en el apartado 4.6 de la Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado aprobada por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas en su reunión de 11 de abril de 2007. Este incumplimiento consiste en una deficiente clasificación de partidas en el capítulo VI del presupuesto de gastos. El efecto de la cuantía de este incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos es superior al 5% de las obligaciones reconocidas al nivel de vinculación jurídica definida en los artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria, si bien es inferior a la materialidad fijada a efectos de imagen fiel.
- 4) Durante el ejercicio auditado el Organismo ha sido demandado y, de acuerdo con los análisis jurídicos, la posibilidad de que la demanda prospere se puede calificar de probable. Se ha contabilizado una provisión para gastos por contingencias y se ha informado en la memoria en grado suficiente de los aspectos más relevantes.
- 5) De acuerdo con el trabajo realizado en el área de hechos posteriores al cierre, se ha detectado la inclusión de activos inmovilizados (elementos de transporte) que se han considerado compras del ejercicio auditado, cuando en realidad el traspaso de beneficios y riesgos así como el soporte documental no se ha producido hasta el ejercicio siguiente. Esta operación no ha tenido efecto en los presupuesto de la entidad. No se ha computado amortización por estos activos puesto que la operación se ha imputado contablemente con fecha 31 de diciembre del 200X.
- 6) La entidad auditada formula cuentas el 25 de marzo del ejercicio 200X+1, el informe de auditoría tiene fecha de 30 de abril del ejercicio 200X+1 sobre las cuentas anuales del ejercicio 200X. Con fecha 15 de mayo del ejercicio 200X+1 los responsables del gobierno de la entidad deciden no efectuar la aprobación de las cuentas hasta que no se contabilicen en ellas aquellas salvedades que supongan ajuste o falta de información que constan en el informe de auditoría emitido el 30 de abril. Asimismo, se considera necesario por parte del órgano de gobierno de la entidad auditada ordenar la inclusión de información en la memoria de las cuentas de un plan de reestructuración del organismo que traerá como consecuencia una reasignación competencial y una disminución de su capacidad operativa. Esta reorganización está basada en un estudio previo realizado a partir del último trimestre del ejercicio auditado y concluido en abril del 200X+1. El órgano de gobierno entiende que las probabilidades de llevar a efecto la reestructuración son muy elevadas. Con fecha 20 de mayo del ejercicio 200X+1 se produce una



reformulación de las cuentas que generan la emisión de un nuevo informe de auditoría fechado el día 25 de mayo.

7) En relación con la inclusión de la nueva información propuesta en la reformulación de las cuentas anuales, la entidad auditada informa al auditor y le remite la información completa disponible. Una vez evaluada dicha documentación el auditor considera suficiente y relevante para concluir sobre ella y considerar que ha obtenido evidencia adecuada y suficiente.

8) La entidad se encuentra obligada a presentar las notas 23.7, 24, 25 y 26 de la memoria de acuerdo con Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y por lo que se refiere a las notas 25 y 26 correspondientes a la distribución de costes por actividades y a los indicadores de gestión, de acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, que regula los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales.

Con respecto a las notas 23.7, Balance de resultados e informe de gestión y 24 correspondiente a los indicadores financieros, son completas y están elaboradas correctamente; sin embargo, la nota 25, aun cuando la entidad ha comenzado el proceso de obtención de la información base y ha incluido determinados datos sobre sus costes en la citada nota de la memoria, no tenemos constancia de que disponga de los elementos de control interno suficientes que nos permitan aplicar nuestros procedimientos de auditoría y en particular, no hemos dispuesto del correspondiente Informe de Personalización del sistema validado por la Intervención General de la Administración del Estado. Existiendo los mismos problemas de control interno para la confección de la nota 26.

9) En relación con el punto anterior, referido a las notas 25 sobre costes de actividades y 26, indicadores de gestión, el órgano de gobierno de la entidad auditada considera que ha de solucionarse el problema existente en relación con la implantación del sistema de costes y adopta las medidas necesarias para solucionarlo. Así, en las cuentas reformuladas el 20 de mayo del ejercicio X+1 la nota sobre costes ha sido reelaborada y el sistema de costes se ha implantado plenamente y los indicadores de gestión se han incluido en su totalidad. El auditor hace las comprobaciones necesarias y llega a la conclusión de que es correcto y se adapta a la regulación vigente antes referida, por tanto, decide en su segundo informe considerar que no hay ningún hecho que le impida emitir sin incidencias en la totalidad de las notas 24,25 y 26.

Considerando estas cuestiones, se incluyen **dos ejemplos de informes**: el que correspondería a las cuentas formuladas y el que se refiere a las cuentas reformuladas, tras la emisión del informe definitivo.



A).- INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS DEL ORGANISMO ABC CORRESPONDIENTES A 200X. (Correspondiente a cuentas anuales formuladas del ejercicio 200X)

I INTRODUCCIÓN

La Intervención General de la Administración del Estado, a través de la Intervención Delegada en ABC en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales de 200X que comprenden, el balance de situación a 31 de diciembre de 200X, la cuenta de resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

El Presidente de ABC es responsable de la formulación de las cuentas anuales de la entidad de acuerdo con el marco de información financiera que se detalla en la nota X de la memoria adjunta y en particular de acuerdo con los principios y criterios contables, asimismo, es responsable del control interno que considere necesario para permitir que la preparación de las citadas cuentas anuales estén libres de incorrección material.

Las cuentas anuales a las que se refiere el presente informe fueron formuladas por el Presidente con fecha 25 de marzo de 200X+1 y fueron puestas a disposición de la Intervención Delegada en esa misma fecha.

La información relativa a las cuentas anuales queda contenida en el fichero xxxx cuyo resumen electrónico se corresponde con XXXXXX.

II OBJETIVO Y ALCANCE DELTRABAJO: RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES

Nuestra responsabilidad es emitir una opinión sobre si las cuentas anuales adjuntas expresan la imagen fiel, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público. Dichas normas exigen que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable, aunque no absoluta, de que las cuentas anuales están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los importes y la información recogida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación razonable por parte del gestor de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los 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. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de los criterios contables y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por el gestor, así como la evaluación de la presentación global de las cuentas anuales.

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

III RESULTADOS DEL TRABAJO: FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN FAVORABLE CON SALVEDADEDES

III.1 Según se detalla en la nota XXX e YYY de la memoria adjunta, la entidad valora sus existencias por el método coste medio ponderado y ascienden a XXXX miles de euros al cierre



del ejercicio. No se realizan ni inventario inicial ni final de ejercicio, así como tampoco se realiza ningún conteo en el transcurso de éste y no se dispone de las herramientas de control interno suficientes para poder ejecutar esta tarea ni la que correspondería a la comprobación de la correcta valoración de estos activos de acuerdo con lo establecido en la Norma 11.ª “Existencias” del Plan General de Contabilidad Pública, en la valoración posterior de los productos terminados y materias primas. Considerando estas circunstancias no nos ha sido posible aplicar los procedimientos de auditoría previstos ni otros alternativos para obtener evidencia adecuada y suficiente de las unidades y la valoración de estos activos tal como constan y se describen en las cuentas anuales auditadas. Esto constituye una limitación al alcance de nuestro trabajo.

III.2 Según consta en la nota xxx de la memoria adjunta, la entidad ha contabilizado como mayor valor de su inmovilizado material, constituyendo altas en dicha cuenta durante el ejercicio auditado, importes que, por su concepto, naturaleza y soporte documental se corresponden operaciones no susceptibles de activación. El importe total de estos gastos asciende a xxxx miles de euros; por tanto se encuentran sobrevalorados la cuenta de inmovilizado material y el capítulo VI del presupuesto de gastos e infravalorados las pérdidas del ejercicio y el capítulo II del presupuesto de gastos en el importe indicado.

III.3 La entidad auditada, tal y como se informa en la nota xxx de la memoria adjunta, ha contabilizado como alta del ejercicio la adquisición de elementos de transporte por importe de xxxx miles de euros, los cuales ni han estado a disposición del Organismo ni han sido recibidos ni se han documentado hasta el 31 de enero del ejercicio 200X+1. Por tanto se encuentran sobrevalorados el inmovilizado material y el pasivo corriente en el citado importe.

IV OPINIÓN

En nuestra opinión, excepto por el efecto de las salvedades descritas en el apartado “Resultados del trabajo: Fundamento de la opinión favorable con salvedades” las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC a 31 de diciembre de 200X, así como de sus resultados, de sus flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

IV ASUNTOS QUE NO AFECTAN A LA OPINIÓN

IV.1 Párrafo de énfasis

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota XXX de la memoria adjunta en la cual se informa de una demanda presentada en el ejercicio auditado contra el ABC por importe de xxxxx. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

IV.2 Párrafo de otras cuestiones

Aunque no se trata de asuntos que deban ser reflejados en las cuentas anuales, a efectos de un mejor entendimiento de nuestro trabajo de auditoría y de nuestras responsabilidades como auditores, ponemos de manifiesto lo siguiente: atendiendo a lo establecido en la Norma



técnica sobre evaluación de la importancia relativa de la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de abril de 2007, 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.

V INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

La entidad auditada presenta, en las notas 23.7, 24, 25 y 26 (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida sus Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus Indicadores de gestión de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión, correspondiente al ejercicio XXXXX.

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que los datos contables contenidos en las citadas notas y la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

Aun cuando la entidad ha comenzado el proceso de obtención de la información base y ha incluido determinados datos sobre sus costes en las citadas notas 25 y 26 de la memoria, no nos ha sido posible comprobar que la información a que se refiere el párrafo anterior está libre de errores u omisiones de acuerdo con lo establecido en la regulación indicada en relación con la nota 25 y 26 de la memoria, puesto que no tenemos constancia de que disponga de los elementos de control interno suficientes que nos permitan aplicar nuestros procedimientos de trabajo. Además y en relación con la nota 25 no hemos dispuesto del correspondiente Informe de Personalización del sistema validado por la Intervención General de la Administración del Estado.

El presente informe de auditoría ha sido firmado electrónicamente a través de la aplicación Registro Digital de Cuentas Públicas (RED.Coa) de la Intervención General de la Administración del Estado por el Interventor Delegado en ABC, en Madrid a 30 de abril de 200x+1.



B).- INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS DEL ORGANISMO ABC CORRESPONDIENTES A 200X.

(Informe de auditoría sobre cuentas anuales reformuladas, tras el informe definitivo.)

I INTRODUCCIÓN

La Intervención General de la Administración del Estado, a través de la Intervención Delegada en ABC, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales de 200X que comprenden, el balance de situación a 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

El Presidente de ABC es responsable de la formulación de las cuentas anuales de la entidad de acuerdo con el marco de información financiera que se detalla en la nota X de la memoria adjunta y en particular de acuerdo con los principios y criterios contables, asimismo, es responsable del control interno que considere necesario para permitir que la preparación de las citadas cuentas anuales estén libres de incorrección material.

Las cuentas anuales a las que se refiere el presente informe fueron formuladas por el Presidente de ABC el 20 de mayo de 20X+1 y fueron puestas a disposición de la Intervención Delegada en esa misma fecha.

El Presidente de ABC inicialmente formuló sus cuentas anuales el 25 de marzo de 20X+1 y se pusieron a disposición de la Intervención Delegada en esa fecha. Dichas cuentas fueron modificadas en la fecha indicada en el párrafo anterior.

La información relativa a las cuentas anuales queda contenida en el fichero xxxx cuyo resumen electrónico se corresponde con XXXXXX.

II OBJETIVO Y ALCANCE DELTRABAJO: RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES

Nuestra responsabilidad es emitir una opinión sobre si las cuentas anuales adjuntas expresan la imagen fiel, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público. Dichas normas exigen que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable, aunque no absoluta, de que las cuentas anuales están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los importes y la información recogida en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación razonable por parte del gestor de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los 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. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de los criterios contables y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por el gestor, así como la evaluación de la presentación global de las cuentas anuales.

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



III RESULTADOS DEL TRABAJO: FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN FAVORABLE CON SALVEDADES

III.1 Según se detalla en la nota XXX e YYY de la memoria adjunta, la entidad valora sus existencias por el método coste medio ponderado y ascienden a xxxx miles de euros al cierre del ejercicio. No se realizan ni inventario inicial ni final de ejercicio, así como tampoco se realiza ningún conteo en el transcurso de éste y no se dispone de las herramientas de control interno suficientes para poder ejecutar esta tarea ni la que correspondería a la comprobación de la correcta valoración de estos activos de acuerdo con lo establecido en la Norma 11.ª “Existencias” del Plan General de Contabilidad Pública, en la valoración posterior de los productos terminados y materias primas. Considerando estas circunstancias no nos ha sido posible aplicar los procedimientos de auditoría previstos ni otros alternativos para obtener evidencia adecuada y suficiente de las unidades y la valoración de estos activos tal como constan y se describen en las cuentas anuales auditadas. Esto constituye una limitación al alcance de nuestro trabajo.

IV OPINIÓN

En nuestra opinión, excepto por el efecto de la salvedad descrita en el apartado “Resultados del trabajo: Fundamento de la opinión favorable con salvedades” las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC a 31 de diciembre de 20xx, así como de sus resultados, de sus flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

IV ASUNTOS QUE NO AFECTAN A LA OPINIÓN

IV.1. Párrafos de énfasis

Llamamos la atención sobre la inclusión de la siguiente información en las cuentas anuales:

En la nota ZZZ de la memoria adjunta se informa de una demanda presentada en el ejercicio auditado contra el ABC por importe de xxxxx.

En la nota WWW de la memoria adjunta se incluye información referida a un proceso de reestructuración del Organismo que de producirse en los términos informados supone una reasignación competencial y una disminución de su capacidad operativa. Esta reorganización está basada en un estudio previo realizado a partir del último trimestre del ejercicio auditado y concluido en abril del 200X+1, tras la fecha de nuestro primer informe. El órgano de gobierno entiende que las probabilidades de llevar a efecto la reestructuración son muy elevadas.

En la notas KKK y JJJ de la memoria adjunta se ha incluido información en relación con la retrocesión de unos gastos previamente capitalizados que en estas cuentas se han incluido como tales en pérdidas y ganancias, así como se ha efectuado una reclasificación en cuentas de inmovilizado material y del pasivo corriente por ajuste por importe de xxxx. Estas cuestiones supusieron la inclusión de dos salvedades por incumplimiento contable en nuestro informe sobre las cuentas formuladas el 25 de marzo de 200x+1.



Las cuestiones indicadas en los párrafos de este apartado IV.1 no modifican nuestra opinión.

IV.2 Párrafo de otras cuestiones

IV.2.1 Aunque no se trata de asuntos que deban ser reflejados en las cuentas anuales, a efectos de un mejor entendimiento de nuestro trabajo de auditoría y de nuestras responsabilidades como auditores, ponemos de manifiesto lo siguiente: atendiendo a lo establecido en la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa de la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de abril de 2007, 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

IV.2.2 Con fecha 30 de abril de 200X+1 emitimos nuestro informe de auditoría sobre las cuentas formuladas por el Organismo con fecha 25 de marzo de 200X+1 en el cual expresamos una opinión favorable con salvedades.

V INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

La entidad auditada presenta, en las notas 23.7, 24, 25 y 26 (o, en su caso el número que corresponda) de la memoria adjunta, información referida sus Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus Indicadores de gestión de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA 1037/2010, de 13 de abril por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, con la Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado y la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión, correspondiente al ejercicio XXXXX.

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que los datos contables contenidos en las citadas notas y la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

El presente informe de auditoría ha sido firmado electrónicamente a través de la aplicación Registro Digital de Cuentas Públicas (RED.Coa) de la Intervención General de la Administración del Estado por el Interventor Delegado en ABC, en Madrid a 25 de mayo de 200X+1.