

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 1/2020 SOBRE LA ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LOS PÁRRAFOS DEL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ADAPTADAS AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (NIA-ES-SP)**

La Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (RNIA-ES-SP), de 25 de octubre de 2019, modifica de forma sustancial el formato y contenido de los modelos de informes de auditoría de cuentas conforme a las NIA-ES-SP 1570 R, 1600 y el grupo 1700, derogando la Norma Técnica sobre informes de auditoría de cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, de 11 de noviembre de 2013 (NTIAC 2013).

Con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, el apartado 4 de la disposición Cuarta, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que 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 (NT 1/2020 ONA), que sustituye a otras notas precedentes de similar propósito:

- 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 (incluido el anexo).
- 1/2016 sobre los párrafos del informe de auditoría de cuentas.
- Apartado 4 de la Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la información incluida en la memoria sobre costes de actividades.
- Ejemplos de informe (documento de la ONA que contiene ejemplos completos de modelos de informe).

El resto de las notas emitidas se mantienen en vigor salvo que, en la parte de estructura de informes, se opongán a la presente nota.

Esta Nota pretende:

- 1) Dar referencia de forma sintética a las NIA-ES-SP 1510 R, 1570 R, 1600, y grupo 1700 relacionadas con el informe de auditoría de cuentas y a la demás regulación aplicable en la materia, para que sirva de guía en el tratamiento de estas cuestiones y, en su caso, de consulta para documentar los problemas que puedan resultar más frecuentes.

A este respecto, y para facilitar su búsqueda, en el anexo II de esta Nota técnica se recogen los ejemplos ilustrativos del modelo de informe de auditoría de cuentas extraídos de los respectivos anexos de las citadas NIA-ES-SP. Estos modelos son los que los auditores públicos



habrán de seguir en cuanto a formato, contenido y terminología, con la finalidad de conseguir la mayor uniformidad y así facilitar su comprensión por los destinatarios.

- 2) Fijar la definición y el contenido habitual de los diferentes párrafos o secciones o partes de ellos del informe, dejando a salvo el criterio profesional de auditor, para adaptar su redacción precisa a las circunstancias concretas del auditado.
- 3) Aclarar aquellas cuestiones que desde el punto de vista práctico puedan tener relación con la estructura y contenido de los informes, anticipando los problemas que puedan presentarse.
- 4) Ofrecer ejemplos, a través de los anexos que se incorporan, del contenido y redacción de las distintas secciones o párrafos.
- 5) Aglutinar la información que sobre párrafos o secciones de informes está dispersa en distintas regulaciones o pronunciamientos técnicos.

En el Anexo I de esta Nota técnica se incluyen ejemplos de informes adaptados a las NIA-ES-SP. En estos ejemplos se han tratado, descrito y redactado las salvedades más habituales que se producen en la emisión de informes.

En cuanto a las modificaciones más relevantes, por lo que a informes de auditoría se refiere, incorporadas en la RNIA-ES-SP de 2019 en relación con la anterior NTIAC 2013, consecuencia de lo dispuesto en el grupo 1700 R de las NIA-ES-SP, así como en las NIA-ES-SP 1570 R y la 1600, se pueden agrupar según afecten a la estructura del informe o al contenido y son fundamentalmente:

- 1) Un importante cambio de estructura por:
 - a. La alteración del orden de los párrafos o secciones (se incluye al inicio la sección de opinión y después el resto de las secciones).
 - b. La Inclusión de nuevos párrafos o secciones:
 - i. *Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento* - IMEF -.
 - ii. *Cuestiones clave de la auditoría* - CCA -.
 - iii. *Responsabilidad del órgano de gestión* - ROG -.
 - c. El establecimiento de una estructura fija, con unos párrafos o secciones que son de obligada inclusión, mientras que otros se habrán de presentar si se produce el supuesto generador. Son de obligada inclusión:
 - i. Opinión (no modificada o favorable, con salvedades, desfavorable y denegada)
 - ii. Fundamento de la opinión (no modificada o favorable, con salvedades, desfavorable y denegada) – FOP-.
 - iii. Cuestiones clave de la auditoría.
 - iv. Responsabilidad del órgano de gestión.



- v. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales.

2) Contenido:

- a. La modificación o cambio del contenido en secciones tales como:
- i. *Otra información - OI -*. Esta sección tiene un formato cerrado, centrado en los temas a que se refiere la NIA-ES-SP 1720 R. Se refiere a la opinión sobre estados financieros - Informe de gestión u otros informes como por ejemplo el del artículo 129.3 de la LGP o no financieros (si así se determina por una norma su aplicabilidad al sector público) o notas de gestión incluidas como apartados de la memoria en el modelo del Plan General de Contabilidad Pública. En definitiva, asuntos que puedan ser considerados netamente de gestión y no constituyan una información que habitualmente se incluya dentro del alcance de imagen fiel de una auditoría de cuentas.
 - ii. *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios - IRLYR -*. En ésta se incluyen aspectos relacionados con la legalidad y otros asuntos de gestión relevantes, ambos sin efectos en la imagen fiel. Los tres motivos que dan pie a esta sección son:
 1. Que surja con el propio desarrollo de la auditoría.
 2. Que se haya previsto en los planes de control, o
 3. Haya sido encargado expresamente por la dirección del órgano de control (ONA, en la IGAE) de forma general o concreta a las unidades por motivos de urgencia.

Cuando sea por motivos de plan de control o de asignación, deberá determinarse tanto el alcance como los procedimientos relevantes para realizar la comprobación. Esta sección es mucho más concreta y esquemática que el Informe sobre recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA).
 - iii. *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* recoge una ampliación sustancial de la información y contenido de esta sección (se expone muy detalladamente).
- b. El tratamiento dado a la opinión desfavorable cuando hay salvedades por limitación al alcance y a la denegación de opinión cuando hay limitaciones al alcance ha cambiado: en la NTIAC no se recogían en la sección fundamento de la opinión y se llevaban al párrafo de otras cuestiones, mientras que en la actual estructura del informe se dejan dentro de la citada sección de Fundamento de la opinión (FOP).
- c. La necesidad de aplicar criterios o juicios profesionales con mayor intensidad en la medida en que se produce más disgregación dentro de la materia que tradicionalmente se correspondía con los *párrafos de énfasis*. La inclusión de otras secciones en la NIA-ES revisadas, que se trasladan a las NIA-ES-SP conlleva el vaciamiento en parte de los párrafos



de énfasis y el traslado de algunas materias a otras secciones del informe, tal es el caso de la incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, la cual tiene una sección específica o, si es un riesgo y se dan una serie de características puede tener que incluirse dentro de la sección o párrafo de Cuestión clave de la auditoría.

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.

- Los artículos 71, 128, 139, 167, entre otros, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Para el ámbito de las entidades locales, el artículo 33.1 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.
- Las normas que regulan los distintos marcos contables aplicables a las entidades del sector público.
- Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (RNIA-ES-SP).
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- 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.
- Notas técnicas de la ONA sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre, de los incumplimientos de la legalidad y sobre medio propio.
- Nota técnica de la ONA sobre coste de actividades, 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.

2. - CONFIGURACIÓN DE LOS PÁRRAFOS O SECCIONES REFERIDOS A LA IMAGEN FIEL EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES.

A) GENERALIDADES EN RELACIÓN A LOS PÁRRAFOS O SECCIONES.

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



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

2. Cuando lo redactado en las secciones tiene que ver con información incluida en las cuentas. En este caso es conveniente hacer referencia a las notas de la memoria donde se halle dicha información, y no extenderse en el párrafo o sección del informe con datos que ya figuran, o por su naturaleza habrían de estar contenidos en propios documentos financieros; con esto se descarga el informe de datos o información a los que el lector puede acceder de forma precisa simplemente poniendo la referencia indicada. Secciones demasiado extensas, ponen en riesgo la ponderación de la información en ellas incluida, desvirtuando el principio de claridad y proporcionalidad que debe presidir la redacción del informe. Por ejemplo, la redacción de las salvedades en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* o la redacción de la sección IMEF o de las CCA cuando presente riesgos significativos, etc.

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

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

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



B) SECCIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS REFERIDA A LA OPINIÓN DE AUDITORÍA (siempre se incluye)

1. – Opinión

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

1.1. La sección *Opinión* está muy estandarizada, salvo tres cuestiones:

- La reseña de la competencia, cuando se trate de órganos de control distintos de la IGAE o que esta actúe en virtud de un convenio, y no como materialización de su competencia legal de la Ley General Presupuestaria.
- La enumeración de los estados que integran las cuentas a auditar, según sea entidad que aplica los principios contables públicos o los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan. En todo caso, considerando esta diversidad, puede haber variación en la configuración de los estados contables que se han de presentar al auditor, y por tanto la referencia a ellos en esta sección habrá de adaptarse al ente concreto auditado. No obstante, se incluyen las estandarizaciones más frecuentes.
- En el caso de las cuentas consolidadas, la división de la opinión cuando hay otros auditores nombrados mercantilmente (por lo tanto, no pertenecientes al sector público) que auditan componentes (sociedades mercantiles) de acuerdo con lo previsto en la NIA-ES-SP 1600 y la NE 1600.

1.2. Si tenemos en cuenta a una entidad pública que aplica el plan de contabilidad pública, el primer párrafo de esta sección, conceptualmente el alcance del trabajo, se redactaría de la siguiente forma:

(Nombre del órgano de control), en uso de las competencias que le atribuye (referencia al texto normativo habilitador de la competencia o en virtud del convenio de fecha xxx con yyy) ha auditado las cuentas anuales del Organismo ABC, que comprenden el balance a 31 de Diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto (quítese este estado si tiene presupuesto estimativo) y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En relación con el párrafo anterior, en el caso de que una entidad aplique el PGPC pero no tenga presupuesto limitativo, bastará con eliminar la referencia a dicho estado.

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



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

En relación con los párrafos anteriores, en el caso de que una entidad aplique el PGPC, pero no tenga presupuesto limitativo, bastará con eliminar la referencia a dicho estado y al término "presupuestario"

- 1.3. Teniendo en cuenta el carácter de Entidad Pública que aplica el plan general de contabilidad empresarial o Fundacional de la auditada y el no estar obligada a presentar presupuesto limitativo, el primer párrafo de esta sección, conceptualmente el alcance del trabajo, se redactaría de la siguiente forma:

Para las entidades que aplican el plan de contabilidad de la empresa privada:

(Nombre del órgano de control), en uso de las competencias que le atribuye (*referencia al texto normativo habilitador de la competencia o en virtud del convenio de fecha xxx con yyy*) ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

Para las fundaciones:

Nombre del órgano de control), en uso de las competencias que le atribuye (*referencia al texto normativo habilitador de la competencia o en virtud del convenio de fecha xxx con yyy*) ha auditado las cuentas anuales de la fundación ABC, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

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

Para entidades que aplican el plan de contabilidad de la empresa privada:

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



Para las fundaciones:

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

1.4. En el caso de unas cuentas consolidadas con división de opinión

El primer párrafo de esta sección, conceptualmente el alcance del trabajo, se redactaría de la siguiente forma:

(Nombre del órgano de control), en uso de las competencias que le atribuye (referencia al texto normativo habilitador de la competencia o en virtud del convenio de fecha xxx con yyy) ha auditado las cuentas anuales consolidadas de la entidad ABC y sus dependientes (grupo), que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

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

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores* (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

*Citar solo cuando haya algún componente que haya sido auditado en atención a la legislación mercantil. No aplicará cuando todas las entidades significativas del consolidado hayan sido auditadas por el propio órgano de control

2. - Opinión con salvedades y desfavorable

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

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose), excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos



significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

(Véase Anexo I, ejemplos 3 y 6)

- 2.2. Si la opinión es desfavorable para las cuentas consolidadas, tendría el mismo texto y alcance que el indicado, pero variaría en la parte subrayada de la forma siguiente: debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan [...]

Si las cuentas no son consolidadas o bien siéndolo no hay entidades auditadas mercantilmente, se eliminaría el siguiente texto: “basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (*identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose*)”. Aplicaría el texto en su expresión original .

(Véase Anexo I, ejemplo 4)

3.- Denegación de opinión

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

(Nombre del órgano de control), en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria, es el órgano competente para auditar las cuentas anuales de la entidad ABC que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

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

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

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

Si fueran cuentas consolidadas, el texto es el mismo, pero se añade “consolidadas “al término cuentas anuales”: *cuentas anuales consolidadas* en el texto transcrito.

(Véase Anexo I, ejemplo 7)



C) SECCIÓN DEL INFORME REFERIDA AL FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN DE AUDITORÍA (Siempre se incluye)

Esta sección tiene conceptualmente dos párrafos: en el primero se definen las salvedades, salvo que la opinión sea favorable y en el segundo (que a su vez se divide estructuralmente en tres párrafos) se incluye información estándar común para las opiniones favorable, con salvedades y desfavorable.

Comenzaremos por este segundo párrafo para después abordar de forma completa el desarrollo de las salvedades.

C.1 SEGUNDO PARÁGRAFO DE LA SECCIÓN FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN (siempre se incluye)

1.- Fundamento de la Opinión favorable, con salvedades o desfavorable

Este segundo párrafo a nivel conceptual, estructuralmente se divide en tres:

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

El texto de los dos primeros puntos, común para el tipo de opinión indicado es el siguiente:

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la *sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

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

El último inciso, correspondiente al tercer punto:

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

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

De estos tres puntos destacamos los siguientes conceptos: “normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España” el cual está definido en el apartado primero referido a la aprobación de la RNIA-ES-SP de 2019:

“Primero. - Aprobación.

Se aprueban:

a) Las treinta y cuatro NIA-ES-SP, las treinta y cuatro Notas Explicativas y el Glosario de



Términos indicados en la relación del anexo, así como, los criterios de interpretación y aplicación, todos ellos aplicables a la auditoría de cuentas.

b) El Código de Ética para la auditoría pública.

En el contexto del ámbito de aplicación de esta Resolución, a este conjunto de normas se le denomina “la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para el Sector Público en España.”

(Véase Anexo I, ejemplos 1 al 6)

2.- Fundamento de la denegación de opinión

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

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

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

(Véase Anexo I, ejemplo 7)

C. 2 PRIMER PARÁGRAFO DE LA SECCIÓN FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN, CON SALVEDADES, DESFAVORABLE Y DENEGADA (se incluye si aplica al caso)

El análisis se realizará por el tipo de salvedad incluida en dicha sección que podrían ser :

- 1. Salvedades por incumplimiento de principios contables**
- 2. Salvedades por limitación al alcance**

1.- Salvedades por incumplimiento de principios contables

Se trata de una descripción concreta y absolutamente objetiva de la salvedad, poniendo de manifiesto su efecto en los diferentes estados contables o cuentas específicas. En definitiva, una salvedad por incumplimiento de principios contables, 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, pero no es necesario.
- Estados contables afectados o cuentas involucradas, lo que sea más claro.
- Otra información, lo más precisa, objetiva y sintética posible, que oriente sobre la importancia y efectos del asunto tratado en la salvedad.



- Si se trata de un incumplimiento de la legalidad que es salvedad por afectar a la imagen fiel y por tanto ha de ser recogido en este apartado. La referencia precisa a la norma incumplida, se podrá indicar como información adicional si el auditor lo considera necesario.

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

La práctica extensiva en el tratamiento de las salvedades, puede hacer perder la concreción y la objetividad y generar una innecesaria amplitud en los informes.

2.- Salvedades por limitación al alcance

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

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, de que se trata de una limitación, de una imposibilidad técnica de hacer el trabajo al que el auditor está obligado legalmente.

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 estos no se han podido llevar a efecto y explicar los motivos (o bien que era imposible realizarlos por los motivos antes expresados), de tal forma que sea obvio para el lector que no se trata de una no ejecución del trabajo, sino un impedimento real.
- Cuando los procedimientos, tanto el inicialmente previsto o genuino como el alternativo, no se han podido realizar por no haber facilitado la entidad auditada la información requerida fehacientemente por el auditor, puede ser porque dicha entidad no cuenta con un sistema de control interno o este no es fiable como para asegurar la corrección de la información solicitada, o bien se trata de ocultación de información por otros intereses y, por tanto, denota la existencia de un riesgo de fraude. La obtención de evidencia sobre un motivo u otro es relevante para cubrir el riesgo de auditoría.

La salvedad por limitación al alcance es una de las más frecuentes y sostenidas en el tiempo de forma invariable en 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.



En una limitación al alcance tienen que estar soportados en los papeles de trabajo:

- a) Los procedimientos previstos que no han podido ser ejecutados como consecuencia de dicha limitación (por ejemplo, está planteada una prueba de circularización a Clientes o a Cuentas financieras, que consta en el programa de trabajo).
- b) El planteamiento del procedimiento alternativo, con dos posibles soluciones:
 - I. Que no se puede aplicar un procedimiento alternativo:

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

- II. Que se puede aplicar un procedimiento alternativo:

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

En todo caso habrá que solicitar fehacientemente a la entidad auditada aquella información que sea necesaria para realizar el trabajo, bien sea para el procedimiento inicial (procedimiento genuino) o el procedimiento alternativo y dejar evidencia de esta solicitud en los papeles de trabajo. La solicitud puede hacerse como un punto del TDA o bien cuando se vaya a realizar el procedimiento correspondiente. 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 como se decía, en el TDA puede tener cabida o en un documento similar.

3.- Prelación y agrupación de las salvedades de distinta naturaleza dentro del primer párrafo de la sección fundamento de la opinión.

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



- 1) **En primer lugar, se presentan los incumplimientos de principios contables por orden de relevancia cuantitativa** y dentro de estos, los que sean ajustes o reclasificaciones y después los que sean por omisión de información. Considerada la prelación anterior, seguidamente, si la entidad tiene presupuesto limitativo, se incluirían los ajustes presupuestarios que no tienen efecto patrimonial (si lo tiene irán juntos en la misma salvedad que los patrimoniales, tal y como se ha indicado con anterioridad).
- 2) **En segundo lugar, las salvedades por limitación al alcance**, si hay varias con la misma prelación indicada para los incumplimientos de principios contables.
- 3) **No es aconsejable mezclar párrafos de salvedades de diferente naturaleza**, es decir incluir de forma alterna salvedades por incumplimiento con salvedades por limitación.

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

D) PÁRRAFO O SECCIÓN DE INCERTIDUMBRE MATERIAL SOBRE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO (se incluye si aplica al caso, véase anexo I, ejemplo 2)

Esta sección no tiene la frecuencia ni la repercusión de secciones o párrafos descritos con anterioridad, especialmente los que tienen ver con salvedades, y tampoco hay experiencia tan contrastada de su inclusión en los informes de auditoría de las organizaciones públicas auditadas; sin embargo algunas de las leyes de regulación de la actividad administrativa incluyen procesos de reestructuración obligatorios cuando un ente administrativo o empresarial está en una senda de malos resultados económicos u operacionales. Una de las normas más relevantes, aunque no la única que se refieren a esta operativa, es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En ella se regula, en el ámbito estatal, supuestos de fusión, disolución, liquidación y extinción de organismos públicos y fundaciones (artículos 94, 96, 97 para organismos públicos, y por referencia a estos el artículo 136 para fundaciones, del citado texto legal). Las causas de disolución de los consorcios serán las establecidas en sus estatutos, conforme a lo dispuesto los artículos 124 y 127 de la mencionada Ley. Una vez realizado el análisis correspondiente, si el auditor llega a la conclusión de que, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1570 R *Empresa en funcionamiento*, la aplicación del principio de empresa en funcionamiento es razonable, pero que existe una incertidumbre material en relación con ese principio, habría de incluir el texto siguiente:

Llamamos la atención sobre la Nota X de la memoria las cuentas anuales que indica que la Entidad ha incurrido en *(detallar los efectos en las cuentas y estados y periodos que correspondan)* se halla incurso en un proceso de desequilibrio financiero *(o algún otro supuesto de que pueda afectar a su continuidad de forma material)* a que se refiere el (los) artículo(s) xxx de la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.



De esta circunstancia habría que dar referencia en la sección Cuestiones *clave de auditoría* (es decir, solo dar referencia, no volverlo a describir: "... Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, ...*").

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

E) PÁRRAFO O SECCIÓN DE CUESTIONES CLAVES DE LA AUDITORÍA (siempre se incluye)

Un riesgo que ha sido comunicado a los responsables de gobierno de la entidad, que no constituye una salvedad, ni una incertidumbre material de empresa en funcionamiento, se considera como cuestión clave para ser incluida en esta sección cuando ha requerido una atención significativa del auditor durante la auditoría por alguno o varios de los siguientes motivos:

- Por su complejidad.
- Por la elevada carga de juicio profesional del auditor o de la dirección.
- Porque ha producido un fuerte flujo de comunicaciones entre el auditor y los responsables de gobierno de la entidad.

Para su determinación hay que tener en cuenta:

- Las áreas de mayor riesgo de incorrección material o riesgos significativos según la NIA-ES-SP 1315.
- Aquellas áreas que han requerido juicios significativos del auditor como consecuencia de los juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables con un elevado grado de incertidumbre.
- Hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría. Por ejemplo: transacciones significativas con partes vinculadas o transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales. Aquí es posible que la dirección haya tenido que realizar juicios complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones y que requieran una atención significativa del auditor.
- Acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que hayan afectado a las hipótesis o juicios de la dirección y por lo tanto requieran una atención más detallada del auditor.

Por lo tanto, en esta sección se incluye:

- a) la constatación y descripción de riesgos que:
 - no se han materializado y que por lo tanto no son salvedades,



- ni aquellos referentes a la incertidumbre material de empresa en funcionamiento, los cuales son los genuinos de esta sección,
- b) así como se da referencia a la sección *Fundamento de la opinión con salvedades/desfavorable/denegada* y a la sección de *Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento*, cuando existan salvedades o incertidumbre material de empresa en funcionamiento recogidas en esas secciones.

Por este motivo, de esta sección puede haber diferentes textos en función del tipo de opinión de auditoría y de la presencia o ausencia de incertidumbre material sobre empresa en funcionamiento. Para cumplimentación de esta sección se aplica la NIA-ES-SP 1701, de la que, como síntesis, podríamos extraer los siguientes criterios con respecto a las cuestiones clave:

- Han de ser tratadas con la entidad auditada a efectos de determinar el grado de coincidencia entre esta y el auditor.
- Han de tener cierta significatividad, relevancia y singularidad y requiere explicar el motivo por el cual se considera cuestión clave.
- De haber varias, la prelación será por importancia relativa y dentro de esta, siguiendo el orden con que se incluyen los asuntos en la información financiera.
- El contenido ha de ser breve y equilibrado pero informativo, evitando términos excesivamente técnicos, circunloquios o digresiones no necesarias que menoscaben su comprensión.
- Descripción del modo en que el riesgo se ha tratado en la auditoría, es decir, cómo el auditor ha respondido a estos riesgos mediante procedimientos de auditoría (no detallando las salvedades e incertidumbre material de empresa en funcionamiento, puesto que, de existir, solo se referencian, tal y como ya se ha comentado).
- No se trata de proveer información inédita (aquella que no ha hecho pública la entidad auditada en algún documento) y en este punto hay que ponderar si la falta de información no conlleva una salvedad.
- En el caso de haber varias cuestiones clave, se utilizará un subtítulo diferenciador y sintético del contenido, por ejemplo “Recuperación del fondo de comercio”, “Valoración de existencias”, “Evolución de los fondos propios”, etc.
- En relación con el motivo y la relevancia (cuantitativa, cualitativa, frecuencia o repetición) puede ser:
 - Efecto importante en alguna de las fases de la auditoría por empleo de tiempo y recursos, incluso expertos y evacuación de consultas o por dificultades en el acceso a la información u obtención de evidencia por motivos externos (ejemplo, no hay mercados para obtener una valoración).
 - Por riesgos reevaluados, áreas de vinculadas, estimaciones o contingencias, transacciones inusuales, fraudes, operaciones ajenas al objeto social, etc.
 - Cambios en el sistema informático, en el sistema contable por nueva regulación, etc.



Todas estas cuestiones habrán de ser tenidas en cuenta para redactar el párrafo de descripción de los riesgos.

Dicho lo anterior, hay que considerar que este texto tiene una parte inicial que es estándar y que hace mención de una serie de advertencias sobre su significado y efectos:

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

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

- a) Opinión favorable, inexistencia de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento y no consideración de otros riesgos, asuntos relevantes o cuestiones clave (véase Anexo I, ejemplo 1).

La sección se conformaría:

- Párrafo estándar
- Y el siguiente párrafo:

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

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

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo:

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

(Véase Anexo I, ejemplos 3, 4, 6 y 7)

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

- Párrafo estándar.
- Y el siguiente párrafo:



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

(Véase Anexo I, ejemplo 2)

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

- Parágrafo estándar.
- Y el siguiente parágrafo:

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

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

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

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

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

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

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



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

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

La sección se conformaría:

- Parágrafo estándar.
- Y el siguiente parágrafo, que denominaremos parágrafo de Riesgos, tendría los siguientes componentes:

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

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

- Consecuencias y observaciones esenciales.

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

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

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

Hemos efectuado pruebas en detalle y de revisión analítica para comprobar la razonabilidad de las diferentes variables y parámetros más relevantes de los test de deterioro practicados, así como pruebas para evaluar la sensibilidad de las hipótesis más relevantes empleados, incluyendo los criterios de asignación de probabilidades a los



márgenes. Así como hemos comprobado que las notas de la memoria indicadas contienen la información suficiente para la correcta comprensión de los datos expuestos.

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

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

- Parágrafo estándar.
- Parágrafo de IMEF sería el siguiente:

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

- Parágrafo de riesgos (véase apartado e).

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

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

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

- Parágrafo de riesgos (Véase apartado e).

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

- Parágrafo estándar.
- Parágrafo de referencia de IMEF y Salvedades sería el siguiente:

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

- Parágrafo de riesgos (Véase apartado e).



Con ello y como ejemplo final, la sección cuestiones clave de la auditoría tendría los siguientes párrafos:

Ejemplo Sección de cuestiones clave de auditoría

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

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

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

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

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

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

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

F) PÁRRAFO O SECCIÓN DE ÉNFASIS (se incluye si aplica al caso)

Su presentación parte de un principio de excepcionalidad, ya que solo se utilizará para enfatizar, esto es, resaltar cuestiones que tienen que cumplir seis requisitos:

1. Que ya estén adecuadamente reveladas en las cuentas y que el auditor considere que sean de importancia fundamental para conocimiento de los usuarios de la información.
2. Que no se trate de salvedades que dan lugar a una opinión modificada, para lo que obtendrá evidencia suficiente y adecuada de que no presenta incorrecciones materiales o limitaciones al alcance.



3. Que no afecten a la continuidad de la empresa, pues en ese caso irían a la sección de Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento.
4. Que tampoco se trate de cuestiones clave, ya que se incluirían en la respectiva sección.
5. No han de ser las mismas repetidas anualmente, puesto que eso quebraría la excepcionalidad. Es decir, si se señala una cuestión como excepcional un año, si también se presenta al año siguiente ya ha perdido su carácter excepcional y por lo tanto no sería de inclusión como párrafo de énfasis, sin perjuicio de que de acuerdo con el criterio profesional del auditor, considere que sigue afectando a la información dada su singularidad.
6. Que no se incluya un número elevado de cuestiones enfatizadas, pues dañaría la predicada excepcionalidad.

A título de ejemplo (véase la NE 1706 R), estas cuestiones pueden referirse a:

- La aplicación anticipada de una nueva normativa contable, cuando esté permitido.
- Incertidumbres derivadas de litigios y reclamaciones significativos, que no deben ir incluidos en la sección *Cuestiones clave*.
- Catástrofes con efecto significativo sobre los estados financieros.
- Hechos posteriores significativos.
- Operaciones con entidades del grupo
- Variaciones relevantes en resultados o en presupuestos

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

Énfasis por reformulación de las CCAA (Véase Anexo I, ejemplo 3)

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

Otro ejemplo de párrafo de énfasis, en este caso por catástrofe, sería:



Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

En cuanto a su estructura:

- El párrafo de énfasis estará situado después de la sección Cuestiones *clave* y antes de la sección *Otras cuestiones*, si la hubiese.
- Se incluirá el párrafo en una sección separada del informe que incluya en su título el término “énfasis”.
- En el párrafo se detallará la ubicación exacta de la información que se resalta dentro de los estados financieros.
- Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que enfatiza (véase Anexo I, ejemplo 1).

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.

Una vez descartada que la cuestión a resaltar sea una salvedad que dé lugar a una opinión modificada o una incertidumbre material por empresa en funcionamiento, habría que dirimir si se trata de una cuestión clave. Para ello, hemos de tener presente lo siguiente:

- Las cuestiones clave son, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701, aquellas que, según el juicio profesional del auditor, han requerido una atención significativa de este durante la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- Han sido objeto de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad.
- Pueden ser fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- Exista la posibilidad de incluir información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar su importancia y mejorar la comprensión del asunto.
- Hayan requerido el empleo de procedimientos de auditoría para el hallazgo y determinación del riesgo, así como para verificar su grado de materialización y su continuidad.

Sin perjuicio del empleo del criterio profesional del auditor, en el caso de que no se cumplieran los requisitos anteriores estaríamos ante un párrafo de énfasis.

Por tanto, como se indica en la NE 1701 y en la NE 1706 R, la sección de énfasis ha experimentado una disminución de su materia habitual, al haberse establecido dos secciones nuevas, cuestiones clave e incertidumbre material de empresa en funcionamiento, que pueden albergar asuntos que antes se encuadraban en el párrafo o sección de énfasis.

G) PÁRRAFO O SECCIÓN SOBRE OTRAS CUESTIONES (se incluye si aplica al caso)



Para abordar el contenido de este párrafo o sección es preciso tener presente lo que se indica en la NE 1706 R. En síntesis, se recogen seis cuestiones relacionadas con la ejecución de la auditoría:

- Por cambio de órgano de control, que no de auditor, del ejercicio anterior: podrá dar referencia a la opinión dada en el ejercicio anterior si hay un cambio de órgano de control, que no de auditor público perteneciente al mismo órgano de control, cosa que no suele ser frecuente dado que el ejercicio de la auditoría deviene por competencia legal y esto es perdurable, salvo excepciones. A estos efectos, no se considerará que ha habido cambio de auditores, cuando se produzca una sucesión de auditores privados colaboradores.
- Por cambio drástico del sentido de la opinión respecto al ejercicio anterior: aunque no haya cambio de auditores, se consignará la opinión del ejercicio anterior cuando haya un cambio drástico en el sentido de la opinión, es decir que se produzca el traspaso de una opinión favorable a otra modificada o dentro de esta se vire entre opinión con salvedades y desfavorable o denegada o entre estas dos últimas, de forma biunívoca. No importa si la opinión va de mejor a peor o viceversa.
- Para poner de manifiesto determinadas potestades inmanentes y singulares del auditor público, como puede ser efectuar pruebas directas sobre terceros relacionados con el auditado sin necesidad de hacerlo a través de este.
- Cuando se haga la auditoría mediante colaboración con los auditores privados en previsión de lo normado en la legislación vigente sobre esta materia.
- Cuando se produzca una reformulación de las cuentas tras la emisión del informe de auditoría definitivo y se tenga que emitir un nuevo informe sobre cuentas reformuladas.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados: para indicar que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas.

Teniendo en cuenta esas seis posibilidades se pueden diseñar los correspondientes tipos de *párrafos sobre otras cuestiones*:

- **Otras cuestiones: por cambio del órgano de control del ejercicio anterior**

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

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

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

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



(Véase también Anexo I, ejemplo 4)

- **Otras cuestiones: pruebas realizadas con terceros**

Como parte de nuestra auditoría hemos realizado una prueba de circularización directamente con clientes (y otros saldos) de la entidad auditada en virtud del artículo 145. 3 de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, a los efectos de obtener evidencia adecuada y suficiente y evitar la limitación al alcance que se habría producido de no seguir este procedimiento especial en la práctica de la auditoría que se aparta del habitual y genuino: realizar la confirmación de estos saldos y transacciones mediante la concurrencia y autorización de la entidad auditada.

- **Colaboración en la auditoría de auditores privados.** Se toma el texto que consta en la NE 1706, (Véase Anexo I, ejemplo 1):

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

(*Nombre del órgano de control*) ha elaborado el presente informe sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría XXX.

- **Otras cuestiones: nueva emisión de la opinión por reformulación de las cuentas anuales cuando se emitió un informe definitivo sobre las cuentas formuladas, y estas se han reformulado.**

En este párrafo se indicará el sentido de la opinión, la fecha del primer informe emitido sobre las cuentas primeramente formuladas y la fecha de éstas.

Otras cuestiones por reformulación (Anexo I, ejemplo 3)

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

- **Cuentas del ejercicio anterior no auditadas**

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

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

H) PARRAFO O SECCIÓN DE OTRA INFORMACIÓN (se incluye si aplica al caso)

H.1 CONSIDERACIONES PREVIAS



Antes de abordar la problemática de este apartado del informe, hay que realizar una serie de consideraciones previas que constan tanto en la NIA-ES-SP 1720 R, referido a *Otra información* como en su Nota Explicativa NE 1720 R con respecto al alcance del trabajo y a los documentos que genuinamente se incluyen en este párrafo o sección:

- Los documentos objeto de revisión normalmente han de ser emitidos por el auditado en base a una norma establecida; si un documento correspondiente a *Otra información* acompaña a las cuentas anuales, y se emite voluntariamente al no estar establecida normativamente la obligación de su emisión, será revisado si el órgano de control lo considera adecuado o conveniente para sus objetivos o planes de control. Cualquier documento que integre el concepto de *Otra información* habrá de emitirse antes de la fecha del informe de auditoría. Sobrepasada esta fecha, si no se emite un documento correspondiente a otra información teniendo obligación por parte del auditado de hacerlo, esta circunstancia se hará constar en la sección *Otra información* del informe.
- La opinión que el auditor emite sobre las cuentas anuales no cubre la verificación de los documentos de *Otra información*, pero esta verificación se hace en el contexto de una auditoría.
- Los documentos más frecuentes serán los de carácter financiero y también no financieros cuando se establezca, si se considera, la obligación de emitirlos por las entidades públicas. En estos momentos no hay ni claridad, ni generalidad de esta obligación que radica en el auditado. No obstante, en la NIA-ES-SP está previsto que dicha obligación se pueda producir y por ello se refiere el mencionado documento no financiero.
- El alcance del auditor en relación con estos documentos es distinto según se trate de documentos reglados (obligados por una norma) o no reglados (no establecidos por una norma, pero el órgano de control decide revisarlos) y a su vez si estos son de carácter financiero y/o de carácter no financiero (en principio no aplicable a las entidades públicas). La casuística es la siguiente:
 - **Informe reglado** (informe de gestión, informe del artículo 129.3 LGP, notas de gestión y costes del PGCP o cualesquiera otros establecidos en la regulación que acompañen a las cuentas anuales). El auditor comprobará que aquellos asuntos o datos incluidos en dicho informe reglado se corresponden con los de la misma materia, de forma directa o indirecta, que también están incluidos en las cuentas anuales, y que dicho informe cumple con las normas establecidas para su emisión.
 - **Informe no reglado emitido por la entidad auditada por recomendación o indicación del órgano de control, cuya naturaleza sea compatible con el contenido de “Otra información” que acompañe a las cuentas anuales, el auditor limitará** el alcance a la verificación de que hay correspondencia entre los datos de este documento y los de las cuentas anuales, salvo que el órgano de control determine otras verificaciones de acuerdo con sus objetivos y planes de control.
 - **Informe no financiero**, si se hace obligatorio para las entidades no sujetas a las leyes mercantiles, el alcance consistirá en comprobar la existencia o presencia, sin más, del documento dentro del informe de gestión (Informe de buen gobierno, si aplicara) o si



no está incluido, que en él consta una referencia en dicho informe de gestión al documento separado del informe no financiero. Este punto se desarrolla, aun cuando no hay una certeza aplicativa al sector público que no sea mercantil (si la sociedad o grupo correspondiente cumple las condiciones previstas para su emisión del informe no financiero o de buen gobierno, en su caso).

- Considerando que el alcance normalmente será dual: comprueba la concordancia con la información de las cuentas anuales y contrasta el cumplimiento con la norma en la que trae causa su emisión, se puede disgregar este alcance cuando alguna de sus dos líneas no tenga el mismo resultado o la misma opinión. Por tanto, se podrá bifurcar la opinión sobre la Otra información si hay divergencia en cuanto a los resultados de la verificación.
- El alcance dual (concordancia y contenido) puede tener que ser aplicado a varios documentos objeto de revisión, por ejemplo, Informe de gestión e informe del artículo 129.3 LGP unido a la posibilidad de bifurcación de la opinión y a la afectación del tipo de opinión de auditoría sobre las cuentas anuales, hace que la variedad teórica de modelos de informe se multiplique.
- Concretamente, sin ánimo de exhaustividad, los documentos más frecuentes de esta sección serán:
 - Notas de gestión o coste para entidades del PGCP.
 - El informe de gestión para aquellas entidades de derecho público y fundaciones del sector público que así esté previsto en sus estatutos.
 - Informe del artículo 129.3 de la LGP para las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones.

H.2 LA ESTRUCTURA DE PARÁGRAFOS DE ESTA SECCIÓN ES LA SIGUIENTE:

Primer párrafo: Alcance con referencia a los documentos objeto de revisión. Siempre se incluye.

Segundo párrafo: alcance del trabajo de forma negativa (estos documentos no están cubiertos con la opinión de auditoría) y de forma positiva (comprobará si está de acuerdo con la legislación que prevé su emisión y concuerda con datos similares incluidos en las cuentas anuales) y la responsabilidad del auditor en relación con este trabajo. Siempre se incluye.

Tercer párrafo: los resultados alcanzados con el alcance indicado en el segundo párrafo. Si no hay ninguna se precisa en este párrafo. Este apartado se incluye salvo que la opinión sea denegada, en cuyo caso se pasa directamente al quinto párrafo.

Cuarto párrafo: relación de incorrecciones que puedan tener los documentos o documento objeto de revisión. Se incluye si la opinión sobre los documentos de otra información tiene incidencias, si no es favorable. Tampoco se incluye este párrafo si la opinión de auditoría es denegada.



Quinto párrafo: efecto de una opinión modificada de auditoría sobre las cuentas anuales en los documentos constitutivos de otra información. No se incluye cuando la opinión sobre las cuentas anuales es favorable.

Considerando las variables expuestas e introduciendo el informe no financiero se hará el análisis de esta sección.

H.3 ALGUNAS MODALIDADES DE LA SECCIÓN O PÁRRAFO *OTRA INFORMACIÓN*

H.3.1 INFORMES DE CARÁCTER FINANCIERO

1.- Entidades de derecho público que están sometidas al Plan General de Contabilidad Pública.

En esta sección se incluirá la revisión de las notas de costes o de gestión 23.7, 23.8, 24, 25 y 26 (notas de gestión).

a) Opinión sin incidencias o favorable y opinión de auditoría favorable

Primer párrafo:

La otra información comprende la información referida a sus indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus indicadores de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

Segundo párrafo:

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto a la otra información consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Tercer párrafo:

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la otra información. La información que contiene concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1, y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Cuarto y quinto párrafo: no hay

b) Opinión con incidencias y con opinión de auditoría modificada (con salvedades y desfavorable).

Primer párrafo: ídem apartado a).

Segundo párrafo: ídem apartado a).

Tercer párrafo:



Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la otra información se ve afectada en cuanto a su concordancia y su contenido y presentación por las cuestiones que se señalan en el último párrafo de esta sección donde se refiere una opinión modificada (con salvedades, desfavorable), además hay que tener en cuenta las siguientes incorrecciones:

Dentro de este párrafo también se podría matizar que la afectación no fuera a ambos aspectos del alcance (la concordancia y el contenido), sino que fuera a uno solo, por ejemplo, a la concordancia, el texto sería:

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la limitación al alcance descrita en el último párrafo de esta sección, la Otra información concuerda con las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes con la normativa que resulta de aplicación, salvo por las cuestiones indicadas en el párrafo siguiente:

Cuarto párrafo:

Se especifican de forma sintética las incorrecciones, sean errores u omisiones.

Quinto párrafo:

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión (con salvedades, desfavorable)*, no hemos podido obtener evidencia adecuada y suficiente (*o la descripción sucinta de otro tipo de salvedad o salvedades*) en relación con... (el área o la materia afectada por la salvedad). En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe incorrección material con (*describir brevemente el documento o el aspecto que corresponda*).

c) Imposibilidad de alcanzar una opinión sobre la otra información y opinión modificada (con salvedades o desfavorable)

(Véase Anexo I, ejemplo 3)

Primer Párrafo: ídem apartado a)

Segundo párrafo: ídem apartado a)

Tercer párrafo:

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la otra información se ve afectada en cuanto a su concordancia y su contenido y presentación por las cuestiones que se señalan en el último párrafo de esta sección donde se refiere una opinión (con salvedades, desfavorable o denegada), además hay que tener en cuenta la limitación que se indica a continuación.

Cuarto párrafo:

No podemos opinar sobre la Otra información a que se refiere el párrafo inicial de esta sección, debido a que no nos ha sido posible comprobar que la otra información concuerda con la información que sobre la misma cuestión esté incluida en las cuentas anuales ni esté libre de errores u omisiones de acuerdo con lo establecido en la regulación indicada, puesto que, no se ha presentado la información correspondiente a (indicar la nota o notas o lo que no se haya presentado) o se ha presentado de forma muy deficiente o fragmentaria en relación con el contenido previsto en la normativa aplicable.

Quinto párrafo: ídem apartado b) anterior.



d) Informe de auditoría con opinión denegada con independencia de lo que suceda con la otra información.

Primer Parágrafo: ídem apartado a)

Segundo parágrafo:

Nuestra responsabilidad sobre la otra información viene exigida por la normativa de auditoría aplicable al sector público y se ha limitado a verificar que estos informes se han elaborado de acuerdo con su normativa reguladora y que la información contable que contienen concuerda con la de las cuentas anuales.

Tercer parágrafo: no hay

Cuarto parágrafo no hay

Quinto parágrafo:

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre la otra información en los términos previstos en la citada normativa.

En definitiva, se pueden obtener tantos modelos como variaciones quepan de sus párrafos combinando los resultados de la revisión de la otra información tomando los dos parámetros que han de ser revisados: la concordancia entre los datos de las cuentas anuales y la otra información y el contenido y presentación de la otra información con la normativa que la regula y las diferentes opiniones de auditoría.

Considerando todo lo anterior se construye un ejemplo para integrar todos los párrafos de la sección.

1) Se presenta otra información consistente en exclusiva de las notas 23.7, 23.8, 24, 25 y 26 del PGCP.

2) En relación con esta información se observa lo siguiente:

Los costes a que se refiere la nota 25 no pueden ser objeto de comprobación, debido a la inexistencia del informe de personalización de la IGAE y a un rudimentario sistema de control interno aplicado, no siéndonos posible comprobar la composición ni el soporte de los costes. Esta misma circunstancia afecta a los indicadores económicos y de gestión y en menor medida a los financieros. El resto del contenido de las notas no está completado por no disponer de un sistema de control interno para poderlo realizar.

3) En la auditoría de cuentas se emite una opinión con salvedades por una limitación en el área de clientes y un incumplimiento de principio de contable por un ajuste en el área de gastos financieros.

4) La otra información se ve afectada tanto por la inexistencia o las debilidades del control interno como por la opinión con salvedades de la auditoría.

Sección Otra información: indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios. Coste de las actividades



La otra información comprende en exclusiva la información referida a sus indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus indicadores de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto a la otra información consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la otra información se ve afectada en cuanto a su concordancia y su contenido y presentación por las cuestiones que se señalan en el último párrafo de esta sección donde se refiere una opinión (con salvedades, desfavorable), además hay que tener en cuenta la limitación que se indica a continuación.

No podemos opinar sobre la otra información a que se refiere el párrafo inicial de esta sección, referida a indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus indicadores de gestión del ejercicio, por la inexistencia de un sistema de control interno adecuado que hubiera permitido aplicar las pruebas previstas en la planificación del trabajo para obtener la evidencia suficiente y adecuada, así como por las salvedades de limitación y de incumplimiento de principios contables descritas en el siguiente párrafo.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el área de clientes, así como por la existencia de un ajuste en la partida de gastos financieros. Hemos concluido que dichas circunstancias afectan en la misma medida y de igual manera a la información contenida en esta sección.

Si la opinión modificada fuera por denegación de opinión el texto completo de esta sección sería el siguiente:

La otra información comprende la información referida a sus indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, al coste de las actividades y a sus indicadores de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad.

Nuestra responsabilidad sobre la otra información viene exigida por la normativa de auditoría aplicable al sector público y se ha limitado a verificar que estos informes se han elaborado de acuerdo con su normativa reguladora y que la información contable que contienen concuerda con la de las cuentas anuales.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre la otra información en los términos previstos en la citada normativa.

2.- Entidades públicas empresariales y fundaciones del sector público, así como cualesquiera otros entes del sector público sometidos al Plan General de Contabilidad de la Empresa Española y sus adaptaciones.



Normalmente esta sección incluye el informe de gestión, si está recogido en los estatutos de la organización correspondiente, y el informe del artículo 129.3 de la LGP y puede haber otros informes de similar factura y objetivos para otros entes.

a) Opinión sin incidencias o favorable y opinión de auditoría favorable

La otra información consiste en el informe de gestión y en el informe del artículo 129.3 LGP (Véase Anexo I, ejemplo 1)

La otra información consiste en el informe de gestión del ejercicio 20x1y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto al informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

b) Opinión con incidencias en el informe de gestión y en el informe del artículo 129.3 LGP y con opinión de auditoría modificada (con salvedades y desfavorable)

La otra información consiste en el informe de gestión del ejercicio 20X1 y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que



resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, tanto el informe de gestión, como el informe que estas entidades tienen que presentar sobre el cumplimiento de las obligaciones económico financieras que asumen estas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público, se ven afectados en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y en cuanto a su contenido y presentación, de conformidad con la normativa que resulta de aplicación, por la limitación al alcance y el incumplimiento del principio contable que han motivado la opinión modificada que se describe en el último párrafo de esta sección, así como por las incorrecciones materiales que se presentan en el párrafo siguiente.

En cuanto al informe de gestión, los importes correspondientes a la cifra de ventas y a su composición, así como a la información sobre aspectos de configuración del capital o coinciden con la información incluida sobre dichas partidas en las cuentas anuales, además existe un descuadre entre este último documento con relación a los contratos a largo plazo incluidos como compromisos y las proyecciones futuras incluidas que de ellos se derivan, que se presentan en el informe de gestión. En relación con el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume una entidad empresarial como consecuencia de su pertenencia al sector Público, además de los efectos generados por las incorrecciones e incongruencias sobre los datos e informaciones comentados en relación con el informe de gestión, asimismo, se producen incorrecciones materiales y déficit de información sobre los proyectos de inversión planteados en este informe en relación con las cifras de partida y las decisiones tomadas sobre el inmovilizado material.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de inmovilizado material, y sus correspondientes amortizaciones, de aquellos que fueron adquiridos hace más de cinco años y de acuerdo con nuestras valoraciones existiría un ajuste en la cifra de clientes correspondientes al ejercicio. En consecuencia, en el primer caso no hemos podido concluir sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y en el segundo caso, también se vería afectada la concordancia de dichos documentos.

c) Imposibilidad de alcanzar una opinión sobre la otra información y opinión modificada

La otra información consiste en el informe de gestión y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que



resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, el informe de gestión y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen las entidades del sector público estatal sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones como consecuencia de su pertenencia al Sector Público se verían afectados de haberse presentado en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y en cuanto a su contenido y presentación de conformidad con la normativa que le resulta de aplicación por la limitación al alcance y el incumplimiento de principio contable que han motivado la opinión modificada que se describe en el último párrafo de esta sección, así como lo indicado en el párrafo siguiente.

No nos ha sido posible comprobar que la otra 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, la entidad auditada no ha procedido a su presentación en el plazo establecido para ello: la fecha de nuestro informe de auditoría.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de inmovilizado material, y sus correspondientes amortizaciones, de aquellos que fueron adquiridos hace más de cinco años y de acuerdo con nuestras valoraciones existiría un ajuste en la cifra de clientes correspondientes al ejercicio. En consecuencia, en el primer caso no hemos podido concluir sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume una entidad empresarial como consecuencia de su pertenencia al sector Público y en el segundo caso, también se vería afectada la concordancia de dichos documentos en el supuesto de haberse presentado.

d) Se produce una denegación de opinión con independencia de la situación de la otra información

Si la opinión modificada fuera por denegación de opinión el texto completo de esta sección sería el siguiente:

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume dicha entidad como consecuencia de su pertenencia al Sector Público a que hace referencia el artículo 129.3 de la Ley General Presupuestaria, cuya formulación son responsabilidad del órgano de gestión de la Entidad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra responsabilidad sobre la otra información viene exigida por la normativa de auditoría aplicable al sector público y se ha limitado a verificar que estos informes se han elaborado de acuerdo con su normativa reguladora y que la información contable que contienen concuerda con la de las cuentas anuales.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre la otra información en los términos previstos en la citada normativa.

Nota:



- 1) El segundo párrafo varía cuando hay denegación de opinión (véase su redacción en el anexo 2, ejemplo 5 de la NIA-ES-SP 1720 R)
- 2) El tercer párrafo varía en función del tipo de opinión (véase ejemplo en el anexo 2, ejemplo 5 de la NIA-ES-SP 1720 R, cuando hay denegación de opinión y en el ejemplo 4 cuando hay opinión desfavorable).
- 3) El cuarto párrafo varía en función de los hechos que hayan generado incorrecciones o falta de evidencia en la comprobación de los documentos de otra información.
- 4) El quinto párrafo varía en función del tipo de opinión y de la naturaleza de las salvedades.

H.3.2 INFORMES DE CARÁCTER NO FINANCIERO

En el caso de que pudiera ser aplicable a las entidades públicas que son competencia de control por los órganos de control público, el alcance de la comprobación se centra en verificar si está o no incluido dentro del informe de gestión o del informe de buen gobierno (a su vez este puede estar dentro del informe de gestión), si aplicara, o en comprobar que se da referencia al informe si este está separado. En definitiva, comprobar que está incluido en el informe de gestión o que en este hay referencia a dónde está el informe separado.

Otra información: informe de gestión y (xxx)

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y [xxx] cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Entidad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto a la información contenida en el informe de gestión viene determinada por lo establecido en la citada regulación que requiere dos niveles de revisión e información:

- a) Un nivel específico, en relación con la información referente al estado de información no financiera y a la información sobre política de diversidad y otros aspectos en el informe anual de gobierno corporativo, respecto de la cual nuestra responsabilidad consiste únicamente en comprobar que la citada información se ha incluido en el informe de gestión [*o en su caso, se ha incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado*] y en el informe anual de gobierno corporativo según corresponda y, en caso contrario, informar de ello.
- b) Un nivel general, en cuanto al resto de la información incluida en el informe de gestión, respecto a la cual nuestra responsabilidad consiste en, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma, evaluar e informar sobre la concordancia de dicha información con las cuentas anuales y de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

a) En el caso de que la otra información esté incluida en el informe de gestión.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta figura en



el informe de gestión, y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación”.

b) En el caso de que la otra información esté incluida en un estado separado y se incluya la mención a este estado en el informe de gestión.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta figura en el informe separado al que se refiere el informe de gestión, al cual se incluye referencia en el informe de gestión y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

En el caso del ejemplo anterior, pero en el que la información no financiera no figure en el informe de gestión, o en su caso tampoco en el informe separado ni exista la referencia correspondiente, la sección de “otra información” tendría el mismo contenido del ejemplo anterior, salvo el último párrafo que tendría la siguiente redacción:

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta no figura en el informe de gestión [o en su caso, no figura en el informe separado; o no se ha incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado, o no se ha incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado] y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Evidentemente la variación de todas estas posibilidades se obtienen innumerables modelos de informe, que no resultaría operativo exponerlos.

I) SECCIONES DE RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES Y DE LOS AUDITORES

Se trata de dos párrafos o secciones estándar:

- Responsabilidad del órgano de gestión en relación con la auditoría de las cuentas anuales.
- Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales.

A este respecto, nada hay que añadir a lo indicado en las NIA-ES-SP, particularmente, la NIA-ES-SP 1700 R (véase anexo I, ejemplos 1 y 2) cuando las opiniones de auditoría son no modificadas y la NIA-ES-SP 1705 R en referencia a la denegación de opinión en la cual hay una variación en relación con estas dos secciones. (Véanse anexo I de la NIA-ES-SP 1705, ejemplo 4 en relación con la denegación de opinión).

Por lo que a consolidadas se refiere véase NIA-ES-SP 1600 en el formato de sus correspondientes anexos (véase anexo 1 de la NIA-ES-SP 1600). En ese ejemplo se puede apreciar la división de responsabilidades del auditor, no solo a nivel de opinión sino también de responsabilidad de los auditores.



J) PÁRRAFO DE INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS.

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

Las únicas variaciones que podrían darse en esta sección serían las que se derivarían de una acumulación de distintos orígenes. En ese caso, primero se incluirían aquellos asuntos encargados por la dirección del órgano de control y después los obtenidos *motu proprio* por el auditor en su auditoría, colocados por niveles de importancia en cuanto a la afectación a la legalidad.

Generalizando estos formatos, los modelos serían:

1. Revisión de trabajos encargados por la dirección del órgano de control

(Poner el subtítulo correspondiente a la materia revisada)

Trabajo realizado en el Plan de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas del ejercicio XXX Resolución xxx.

Con el alcance previsto en el plan de auditorías de referencia, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en MMMM. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoría consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en el citado plan.

Opinión sin incidencias

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

Opinión con incidencias

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

Incumplimiento de la legislación xxxx en sus artículos yyyy cuyo contenido y efectos en síntesis son: (detallar brevemente los incumplimientos)

(Véase Anexo I, ejemplo 5)

2.- Origen *motu proprio* del auditor público

Poner el subtítulo de la materia correspondiente

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



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

Opinión sin incidencias

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

Opinión con incidencias

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

Firmado electrónicamente por:

Jorge Castejón González. Director de la Oficina Nacional de Auditoría