CÁMARA DE CUENTAS
DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los Informes de Fiscalización Financiera

Cámara de Cuentas de Andalucía

Julio 2025

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización financiera

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN 1

II. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN FINANCIERA 2

III. CONTENIDO DE LAS SECCIONES 2

III.1. Introducción 2

III.2. Objetivos y alcance 3

III.3. Responsabilidad del órgano de dirección de la entidad en relación con la fiscalización financiera 4

III.4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía en relación con la fiscalización financiera 5

III.5. Opinión 6

III.6. Fundamento de la opinión 8

III.7. Cuestiones clave de la auditoría 9

III.8. Párrafos de énfasis 13

III.9. Párrafos de otras cuestiones 15

III.10. Hechos Posteriores 16

III.11. Otros requerimientos legales y reglamentarios 19

III.12. Recomendaciones 22

III.13. Apéndices y Anexos 23

III.14. Trámite de alegaciones 24

IV. ANEXOS 24

IV.1. Párrafos tipos para los casos de informes con seguridad limitada 24

IV.2. Referencias normativas 26

IV.3. Guía rápida 27

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización financiera

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

I. INTRODUCCIÓN

La presente Guía tiene por objeto establecer los criterios fundamentales en relación con el contenido y la estructura de los **informes de fiscalización financiera** elaborados por la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA). Para su redacción, se han tomado como referencia las Normas Internacionales de Auditoría aplicables al sector público, así como las Guías Prácticas de Fiscalización elaboradas por los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX), si bien determinados aspectos han sido adaptados a la metodología y particularidades de esta institución.

Las fiscalizaciones financieras implican un compromiso de atestiguamiento en términos de seguridad razonable. Únicamente en circunstancias excepcionales se llevará a cabo una fiscalización financiera en términos de seguridad limitada[1].

En el caso de las fiscalizaciones combinadas[2], el auditor debe determinar la norma que se debe aplicar en cada caso. Si una fiscalización financiera se combina con una fiscalización de cumplimiento (regularidad), la conclusión u opinión sobre el aspecto del cumplimiento debe estar claramente diferenciada de la opinión sobre los estados financieros. Las leyes y los reglamentos aplicables identificados deben comprender todas las leyes y los reglamentos que puedan influir en los resultados (esto es, en los importes) de las operaciones financieras que sean (o deban ser) tenidas en cuenta en los estados financieros. *(GPF-OCEX 4000; P15)*

Los párrafos propuestos en los siguientes epígrafes se refieren a informes de fiscalización financiera en términos de seguridad razonable. En el **Anexo 1** de esta guía se exponen los párrafos del informe que se pueden utilizar en los casos excepcionales de fiscalizaciones financieras realizadas con una responsabilidad limitada.

El marco normativo de referencia se incluye en el **Anexo 2**.

A lo largo de todo el documento los términos "auditoría" y "fiscalización" se utilizan de forma indistinta para hacer referencia a los informes de carácter financiero elaborados por la CCA.

[1] La **seguridad razonable** es alta, pero no absoluta. La conclusión de fiscalización se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables. Cuando se proporciona una **seguridad limitada**, la conclusión de fiscalización señala que, de acuerdo con los procedimientos realizados, el órgano fiscalizador no ha obtenido evidencia para concluir que el asunto fiscalizado no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una fiscalización de seguridad limitada son reducidos en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del fiscalizador, significativo para los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

[2] ISSAI 100, Punto 11.

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización financiera

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

Las referencias a personas, colectivos o cargos citados en este documento en género masculino, por economía del lenguaje, deben entenderse como un género gramatical no marcado. Cuando proceda, será igualmente válida la mención en género femenino.

II. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN FINANCIERA

A continuación, se propone el esquema para los informes de fiscalización financiera. En el caso de informes de determinadas áreas[3], este índice sería el mismo.

1. Introducción
2. Objetivos y alcance
3. Responsabilidad del órgano de dirección de la entidad en relación con la fiscalización financiera
4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas en relación con la fiscalización financiera (*)
5. Opinión
6. Fundamentos de la opinión
7. Cuestiones Clave de Auditoría
8. Párrafos de énfasis
9. Párrafos de otras cuestiones
10. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
11. Recomendaciones
12. Apéndices y Anexos
13. Trámite de Alegaciones

III. CONTENIDO DE LAS SECCIONES

En los párrafos siguientes se describe el contenido de cada una de las secciones del índice propuesto.

III.1. Introducción

Este epígrafe, además de hacer referencia al mandato por el que se lleva a cabo la fiscalización, debe ofrecer una visión general de la entidad auditada y su actividad, proporcionando el contexto necesario para comprender el trabajo que se realiza. No obstante, debe ser clara y

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

precisa, limitándose a la información esencial para orientar al lector sin extenderse en detalles innecesarios.

Los distintos apartados que se deben incluir son los siguientes:

- Mandato por el que se lleva a cabo el informe. (Plan de actuaciones y, en su caso, mandato del Parlamento o del Tribunal de Cuentas)
- Referencia a la actuación fiscalizadora que se va a realizar.
- Breve referencia a la actividad y/o composición de la organización de la entidad.

En el caso de informes elaborados en colaboración con firmas de auditoría, se indicará en este epígrafe.

Propuesta de Párrafo
La Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA), en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, acordó incluir en el Plan Anual de Actuación para el ejercicio 202xx el informe denominado "Fiscalización financiera de ….." *……* *[Breve referencia a la organización, composición y régimen jurídico de la entidad fiscalizada, así como, cualquier otra información que se considere necesaria para introducir al lector en el contexto de la fiscalización].* ***……*** *La firma de auditoría XXX en virtud del contrato firmado con la CCA con fecha xxx, ha efectuado los trabajos de auditoría correspondientes a este informe. En dichos trabajos la CCA ha asumido las funciones de supervisión y control.* *La CCA ha elaborado el presente informe sobre las bases del trabajo realizado por la firma de auditoría.*

III.2. Objetivos y alcance

En este epígrafe se deben expresar de manera clara y precisa los objetivos y el alcance de la fiscalización.

El alcance de la fiscalización se debe clasificar en:

- alcance objetivo (materia a fiscalizar),
- subjetivo (entidad que se fiscaliza),

- temporal (ejercicio fiscalizado y, en su caso, alcance de la extensión a otros periodos por aplicación de los procedimientos de auditoría).

III.3. Responsabilidad del órgano de dirección de la entidad en relación con la fiscalización financiera

Se trata de un párrafo o sección estándar. En cualquier caso, se debe adaptar el título a las características del marco legal de la entidad fiscalizada.

Deberá ser todo lo específico o detallado que se estime conveniente en cuanto a la descripción de las competencias y responsabilidades del ente fiscalizado respecto a la materia objeto de fiscalización.

Habrá que identificar quién es el órgano de gestión (de gobierno o dirección) que habrá que identificar en las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración, Presidente, Consejo Rector, Gobierno o equivalente de la entidad fiscalizada, sin perjuicio de que se especifique quién es el responsable concreto de la formulación y aprobación de las cuentas o estados que se fiscalizan.

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

Se debe ser muy cuidadosos a la hora de redactar este párrafo, atendiendo a las peculiaridades jurídicas de cada tipo de entidad auditada. El órgano responsable de la formulación y aprobación variará en función de la entidad fiscalizada y de los EEFF o cuentas objeto de fiscalización. En cada caso, se deberá atender a la normativa reguladora.

Propuesta de párrafo

Responsabilidad del órgano de dirección de la entidad en relación con la fiscalización financiera

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

III.4. Responsabilidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía en relación con la fiscalización financiera

Se trata de un párrafo o sección estándar, que consistirá en la descripción de las responsabilidades de la CCA en relación con la fiscalización que se realiza. En este párrafo se exponen las normas de auditoría que se han seguido para la realización del trabajo.

En los informes de la CCA, se incluye un párrafo tipo sobre la interpretación del informe en el contexto global y otro, al final del epígrafe, en el que se indica la fecha de finalización de los trabajos de campo (según se establece en la GPF-OCEX 1560 "Hechos posteriores" la fecha de finalización de los trabajos de campo coincidirá, generalmente, con la fecha en la que se realizan las prealegaciones con la entidad fiscalizada[4]).

Propuesta de párrafo
Responsabilidad de la CCA en relación con la fiscalización financiera *Es responsabilidad de la CCA expresar una opinión en términos de seguridad razonable sobre si las cuentas anuales (estados financieros en su conjunto, liquidación del presupuesto, etc.)[5], correspondientes a la actividad desarrollada por "entidad fiscalizada" en el ejercicio 202X, están libres de incorrección material, debido a fraude o error.* *Los trabajos de fiscalización se han llevado a cabo de acuerdo con los principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones de Control Externo (ICEX). En concreto, las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público (ISSAIS-ES 100, ISSAI-ES 200), las Normas Internacionales de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) de la Intervención General de la Administración del Estado y las Guías prácticas de fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX) aplicables.* *Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con los principios y normas aplicables siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.* *Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos de auditoria para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la que fundamentar la opinión, conclusiones y recomendaciones emitidas.* *Los procedimientos seleccionados dependen del juicio auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos debidos a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean*

[4] Ver epígrafe "Hechos posteriores" de este documento.
[5] Indicar los estados financieros objeto de fiscalización: Liquidación de presupuesto, cuentas anuales, un solo estado financiero, etc.

adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

La evidencia de auditoría que se ha obtenido, junto con las limitaciones al alcance (en su caso), proporciona una base suficiente y adecuada para fundamentar la opinión y las recomendaciones emitidas.

En caso de denegación de la opinión este último párrafo se modifica:

Los procedimientos seleccionados dependen (...) control interno de la entidad. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación de opinión de este informe, no se ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

La comprensión adecuada del presente informe requiere que se tenga en cuenta el contexto global del mismo. Cualquier conclusión hecha sobre un párrafo o epígrafe pudiera no tener sentido aisladamente considerada.

Los trabajos de campo de la fiscalización han concluido el XX de XX de 202X.

III.5. Opinión

Los tipos de opinión pueden ser los siguientes:

- Opinión no modificada o favorable.
- Opinión Modificada:

  - Opinión con salvedades
  - Opinión desfavorable (adversa)
  - Denegación (abstención de opinión)

Cuando se trata de opinión no modificada o favorable, el título de la sección se denomina "Opinión", sin añadir "no modificada" ni "favorable". La matización en el título se realiza exclusivamente cuando se trata de una opinión modificada.

Los párrafos de opinión están muy estandarizados salvo en lo referente a la numeración de los estados que integran las cuentas a auditar, según sea una entidad que aplica los principios contables públicos y el Plan General de Contabilidad Pública (estatal o autonómico) o bien los principios y normas de contabilidad recogidos en el Plan General de Contabilidad. Por tanto, la

referencia a los estados contables ha de adaptarse a la normativa de aplicación a la entidad que se fiscaliza.

La opinión se estructura en dos párrafos; el primero de ellos se refiere conceptualmente al **alcance**, y el segundo a la **opinión**.

En la redacción de los párrafos se emplea la forma verbal correspondiente a la tercera persona del singular referida a la **Cámara de Cuentas de Andalucía**.

A continuación, se muestran los párrafos estandarizados para cada tipo de opinión, la parte subrayada hará referencia, en cada caso, a los estados contables que vayan a ser auditados.

Párrafos OPINIÓN FAVORABLE

1º PÁRRAFO (alcance de la opinión)

Propuesta de Párrafo
La Cámara de Cuentas de Andalucía, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en su Plan de Actuaciones, ha fiscalizado las cuentas anuales de la Entidad XXX, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 202X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria, correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha. (En cada caso, enumerar los estados que han sido fiscalizados)

2º PÁRRAFO (referido propiamente a la opinión)

Propuesta de Párrafo
En opinión de la Cámara de Cuentas de Andalucía, las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 202X, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y que se identifica en la nota X de la memoria y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

Párrafos OPINIÓN CON SALVEDADES

1º PÁRRAFO igual que en opinión favorable

2º PÁRRAFO (opinión)

Propuesta de Párrafo
En opinión de la Cámara de Cuentas de Andalucía, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de este informe, las cuentas anuales expresan en todos sus aspectos significativos…. [resto del párrafo igual que el anterior]

Párrafos OPINIÓN DESFAVORABLE

1º PÁRRAFO igual que en opinión favorable

2º PÁRRAFO (opinión)

Propuesta de Párrafo
En opinión de la Cámara de Cuentas de Andalucía, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable del informe, las cuentas anuales no expresan, en todos los aspectos significativos…. [resto del párrafo igual que el anterior]

Párrafos DENEGACIÓN DE OPINIÓN

1º PÁRRAFO igual que en opinión favorable

2º PÁRRAFO (denegación)

Propuesta de Párrafo
La Cámara de Cuentas de Andalucía no expresa una opinión sobre las cuentas anuales de la entidad. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de este informe, no se ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales

III.6. Fundamento de la opinión

En este epígrafe se definen las salvedades por incumplimientos de principios contables o por limitación al alcance salvo que la opinión sea favorable.

Cuando la opinión sea favorable no habrá que desarrollar este apartado.

Cuando la opinión sea modificada el título del epígrafe se denominará de la siguiente manera en función de la opinión que resulte:

- *Fundamentos de la opinión financiera con salvedades*

- *Fundamentos de la opinión financiera desfavorable*
- *Fundamentos de la denegación de opinión financiera*

La prelación y agrupación de las salvedades de distinta naturaleza será la siguiente:

1) En primer lugar, se presentan los incumplimientos de principios contables por orden de relevancia cuantitativa por cada estado o magnitud y, dentro de estos, los que sean ajustes o reclasificaciones y después los que sean por omisión de información.

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

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

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

Las salvedades deben redactarse para que se entiendan de forma aislada sin tener que acudir al epígrafe de apéndices, procurando objetividad y concreción en su exposición.

III.7. Cuestiones clave de la auditoría

En esta sección se recopilan todos los riesgos extraídos al realizar la auditoría que, además, han sido contrastados o al menos comentados previamente y comunicados oportunamente al auditado.

Son cuestiones clave de auditoría que, en buena lógica, supondrán una atención significativa para el auditor:

- Las áreas de riesgos RIM y fraude NIA-ES-SP 1315.
- Riesgos significativos por operaciones inusuales, con partes vinculadas o por cambios de regulación contable.
- Partidas con estimaciones importantes con grado de incertidumbre.
- Estimaciones que pueden variar en función de información adicional a lo largo de la auditoría.
- Áreas cuyo enfoque debió cambiarse como consecuencia de modificaciones en el riesgo inicial.

- Aquellas cuestiones en las que tiene dificultades para obtener evidencia.
- Aquellos asuntos que requieren juicios de expertos.
- Aquellas áreas sobre las que se haya solicitado algún tipo de consulta por ser especialmente confusa o indeterminada la materia.

Aunque normalmente tendrán un trasfondo de riesgo, los tipos de cuestiones clave de auditoría pueden ser:

- **Un riesgo potencial y con cierta proyección de futuro** (por ejemplo, una línea de producto o de servicio, una competencia, una actividad típica de la organización se ve disminuida y tiende a la desaparición). Si la entidad está en riesgo de gestión continuada, sigue siendo una cuestión clave de la auditoría, pero se incluye en la sección del informe que se refiere a la *Incertidumbre material relacionada con la de empresa en funcionamiento*; si no está en riesgo de gestión continuada será más apropiado encuadrarla en la sección *Cuestiones clave de la auditoría*.

- **Una incertidumbre puede ser una cuestión clave de la auditoría si no tiene carácter puntual y se ve con potencial de crecimiento** (una demanda realizada por un tercero que se puede extender a más demandantes) y existen una serie de factores que no están perfectamente determinados (cuantificación, probabilidades de producción, etc.). Si la incertidumbre es cerrada con razonables dosis de determinación (una demanda por un hecho puntual de difícil repetición), esto podría tratarse como un *párrafo de énfasis*, en su caso. Hay que entender que en ambos supuestos la contabilización es correcta: se ha descrito en la memoria la situación y se ha contabilizado, en el caso de que se pueda razonablemente determinar la cuantía, mediante una provisión. La frontera es liviana y depende del criterio profesional del auditor, el cual siempre tendrá que recoger sus decisiones y argumentos en los papeles de trabajo.

- **Un asunto que resulta complejo y que su tratamiento requiere un mayor esfuerzo y un empleo de mayor criterio y subjetividad por parte de los responsables de la entidad auditada.** Esto genera en el auditor un efecto similar de estudio y tratamiento dada esa complejidad. Este mayor esfuerzo puede ser de control interno o de dificultades contables. Un ejemplo podría ser obtener evidencia en el análisis de cuentas poco detalladas, las llamadas “cuentas ómnibus”.

- **Un asunto que pueda ser complejo para el auditor tanto por el tratamiento dado al hecho en sí por la entidad auditada como por los esfuerzos para su comprobación y obtención de evidencia**; por ejemplo, un inventario complicado de productos con acceso

difícil y en algunos casos las existencias cuyas unidades se han de determinar mediante cálculos globales o estimativos.

- **Hechos que han generado la aplicación de forma intensiva del criterio profesional del auditor, el empleo de procedimientos más complejos para obtener evidencia o la concurrencia de especialistas.** También habría que tener en cuenta los juicios significativos de los responsables de la entidad auditada.

- **Incumplimientos legales que no afectan a la imagen fiel de las cuentas anuales pero que resulta relevante destacar** dentro de los comunicados a los responsables de la entidad y que resultaron, a juicio del auditor, de la mayor significatividad para la auditoría. (Ver punto 9 "Otros requerimientos legales y reglamentarios".

Una cuestión clave de la auditoría no solo es un asunto que surge o se inicia por parte del auditor, sino que puede ser un proceso interactivo que incluso puede tener origen e iniciativa en la propia entidad auditada. En cualquier caso, el auditor siempre tiene que alcanzar evidencia sobre él. Por ello, es relevante abordar la forma de detectar una cuestión clave de la auditoría y los mecanismos de contraste y comunicación.

Es una sección obligatoria en el informe de auditoría aun cuando se considere que no existen cuestiones clave o riesgos distintos a las salvedades, en cuyo caso se debe indicar expresamente esta circunstancia.

Así, una salvedad del tipo que sea o una incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento será un riesgo incluible en este apartado del informe (las cuestiones ya expuestas en otras partes del informe, solo se incluirá en esta sección mediante una referencia a la sección donde ha sido tratada; "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable" o "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento") y también será una cuestión clave, los riesgos libres o cuestiones que preocupen en general.

En definitiva, se incrementa la información contenida en el informe, puesto que se deja de informar por excepción: además de exponer aquellos asuntos en los que hay algún problema (salvedades) o que son singulares sin más (énfasis y otros párrafos), se han de incluir otros referentes a lo que podría ser y no es y qué trabajo se he realizado para comprobar el mantenimiento de ese grado de potencialidad. Visto desde otra perspectiva: la exteriorización de asuntos que han causado preocupación al auditor y que así se lo ha expresado previamente al auditado.

Guía sobre la estructura y contenido de los informes de fiscalización financiera

Documento elaborado por la Comisión Técnica de coordinadores

Propuesta de párrafo

Cuestiones clave de auditoria

(Párrafo estándar si no se identifican cuestiones clave distintas a las descritas en otros puntos del informe)

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que han sido de la mayor significatividad en la fiscalización de las cuentas anuales. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la fiscalización de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de la opinión sobre éstas, y no se expresa una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Excepto por la cuestión descrita en el epígrafe "Fundamento de la opinión (con salvedades/denegada) sobre la fiscalización financiera", se ha determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en este informe.

(Párrafo estándar cuando se identifican cuestiones clave distintas a las descritas en otros puntos del informe)

1º Párrafo igual que el anterior:

Las cuestiones claves de la auditoria son aquellas……

Además de las cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión (con salvedades/denegada), sobre la fiscalización financiera" se ha determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en este informe.

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

1. los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude.
2. un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y
3. en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

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

Una vez aplicados los citados procedimientos se considera que la entidad fiscalizada tiene soporte suficiente [justificar el juicio del auditor por el que se considera que los riesgos no se materializan en salvedades]

III.8. Párrafos de énfasis

Un párrafo de énfasis es aquel incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (*NIA-ES-SP 1706 R; P7*)[6]. Se considerarán párrafos de énfasis las cuestiones a las que le son aplicables los criterios de la NIA-ES-SP 1706 y, además, no se consideran cuestión clave.

Los párrafos de énfasis no suplen a las cuestiones clave de la auditoría. (*GPF-OCEX 1730; P40*).

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 (*GPF-OCEX 1730; P44*):

- 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.
- 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.
- Que no afecten a la continuidad de la empresa, pues en ese caso irían a la sección de Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento.
- Que tampoco se trate de cuestiones clave, ya que se incluirían en la respectiva sección.
- 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.
- Que no se incluya un número elevado de cuestiones enfatizadas, pues dañaría la predicada excepcionalidad.

En cuanto a su estructura (*GPF-OCEX 1730; P46*):

[6] De los párrafos de énfasis debe ser predicada: la síntesis, la singularidad, la infrecuencia y su poca abundancia, y salvo excepciones, su voluntariedad que se queda al justificado y razonado criterio profesional del auditor. En definitiva, no es un párrafo que tenga que estar obligatoriamente siempre en un informe de auditoría de cuentas.

a) El párrafo de énfasis estará situado después de la sección *Cuestiones clave* y antes de la sección *Otras cuestiones*, si la hubiese[7].
b) Se incluirá el párrafo en una sección separada del informe que incluya en su título el término "énfasis".
c) En el párrafo se detallará la ubicación exacta de la información que se resalta dentro de los estados financieros.
d) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que enfatiza.

En la medida en que se incluya una variedad de párrafos de énfasis en el informe se pierde el perfil de la ponderación. No conviene, por tanto, incluir párrafos de "énfasis" sostenidos y extensos, porque ello redundará en una pérdida de su cualidad originaria (*GPF-OCEX 1730; P47*).

Así, tanto en su número como en su extensión deberá atender a los criterios de ponderación y claridad de la información, valores intrínsecos y cualitativos en el informe de auditoría.

En cualquier caso, si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (*NIA-ES-SP 1706 R; P12*).

Ejemplos de párrafos de énfasis:

- Leyes o reglamentos aplicables que a juicio del auditor pudieran ser contradictorios.
- Operaciones importantes, condiciones propias de entidad pública, como por ejemplo haber alcanzado o perdido la condición de medio propio.
- Modificaciones presupuestarias relevantes, cuestiones ligadas a la responsabilidad fiscal y reputacional de la entidad.
- Incrementos sustantivos de algunos gastos o ingresos.
- Variaciones muy relevantes en los resultados, en la composición patrimonial, en la liquidez, en el saldo presupuestario, en el grado de endeudamiento o en partidas de gasto

[7] Si bien, excepcionalmente, cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión" para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.
Asimismo, cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis" como, por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría". (*NIA-ES-SP 1706 R; P9*)

o ingreso; restructuraciones administrativas con cambios relevantes en la organización, actividad, dependencia o configuración de la entidad auditada o de su extinción.

- Asimismo, y previo análisis y conclusión de que el tema no es encuadrable en otro párrafo o sección del informe, aquellas informaciones procedentes de modificaciones en las cuentas anuales como consecuencia de una reformulación de estas (en su caso,
- se incluiría dentro de un párrafo de énfasis del informe emitido sobre las cuentas reformuladas).
- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
- Actualizaciones de períodos anteriores.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas a la responsabilidad social de la entidad.

Propuesta de párrafo
Es necesario llamar la atención respecto de lo señalado en las notas ZZZ y YYY de la memoria adjunta, en las que se menciona que [describir sucintamente el contenido o materia o por qué se incluye este párrafo en el informe]. *La opinión de auditoría no ha sido modificada en relación con esta cuestión.*

III.9. Párrafos de otras cuestiones

Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, **sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría**, se incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria no se trate de una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. *(GPF-OCEX 1730; P50)*

En la NE 1706 se recogen siete cuestiones relacionadas con la ejecución de la auditoría que **deben** incluirse en esta sección *(GPF-OCEX 1730; P51), no obstante, indicamos solo la cuestión que por regla general se plantea en los informes de la CCA*:

- **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.

En referencia a la CCA, esta situación se puede dar en entidades que están sometidas a auditoría de cuentas y además son fiscalizadas por la CCA:

- 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.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados: para indicar que las **cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas**.
- En este epígrafe se incluirán también aquellas **cuestiones que sin tener consideración de salvedad por su importancia relativa se quieren destacar en el informe**.

La inclusión de estos párrafos dependerá del criterio profesional del auditor, el cual habrá de tener en cuenta, además de lo indicado sobre su naturaleza en la presente guía, que tanto en su número como en su extensión deberá atender a los criterios de ponderación y claridad de la información, valores intrínsecos y cualitativos en el informe de fiscalización. Asimismo, la justificación de su inclusión habrá de estar soportada en los papeles de trabajo. *(GPF-OCEX 1730; P52).*

III.10. Hechos Posteriores

Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

(a) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros.

(b) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros. La NIA-ES-SP 1700 R explica que **la fecha del informe de auditoría** informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que se tiene conocimiento.

Además, auditor del sector público pueden considerar también los hechos sobrevenidos que:

a) Influyan en la capacidad de la entidad pública para cumplir sus fines u objetivos.

b) Incidan en la presentación de cualquier información sobre la gestión de la entidad pública en los estados financieros.

Así mismo, el auditor público considerará los aspectos derivados de las actuaciones del poder legislativo y otros órganos competentes, cuando dichas actuaciones requieran la realización de ajustes o revelación de información en los estados financieros, y su efecto en el informe de auditoría.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros (fecha de cierre) y la fecha de finalización de los trabajos de campo y que requieran un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos (nota en la memoria), se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Para el tratamiento de los hechos posteriores se deben de tener en cuenta determinadas definiciones:

- **Fecha de los estados financieros:**
  Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros. A efectos de esta definición, debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por estados financieros intermedios.

- **Fecha de formulación o elaboración de los estados financieros:**
  Es la fecha de formulación de las cuentas por el órgano de administración en una sociedad mercantil; o la fecha de elaboración de las cuentas por el interventor de un ente público.

- **Fecha de aprobación de los estados financieros:**
  Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (GPF-OCEX 1730; P19 d)).

  En una sociedad mercantil será la fecha de aprobación de las cuentas anuales por la junta general de accionistas; en un ayuntamiento, la fecha de aprobación por el Pleno; en la comunidad autónoma la fecha de aprobación o toma de razón por el consejo de gobierno o fecha de rendición de las cuentas a la CCA [a los efectos de esta guía, si no existe esta aprobación por el órgano colegiado de gobierno se tomará como referencia la fecha de rendición de cuentas a la CCA].

- **Fecha de publicación de los estados financieros:**
  Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. [En este caso se está refiriendo al informe de auditoría de cuentas

anuales que realizan las firmas privadas sobre entidades sometidas a la obligación de auditoría de cuentas].

- **Fecha de finalización del trabajo de campo:**
  La fecha de finalización del trabajo de campo tiene trascendencia en una auditoría ya que establece el límite dentro del cual el auditor está obligado a realizar procedimientos relacionados con los hechos posteriores. A partir de dicha fecha ya no tiene la responsabilidad de hacerlo.

  Con carácter general se considerará que **dicha fecha es el día que se discute el borrador preliminar con la dirección y se analizan sus observaciones al borrador y la documentación que, en su caso, aporte la dirección del ente fiscalizado (fase de prealegaciones)**.

- **Fecha del informe de fiscalización:**
  Fecha de aprobación del informe por el Pleno de la CCA.

Los procedimientos de auditoría que se deben realizar con el fin de obtener evidencias sobre los hechos posteriores se desarrollan en la GPF-OCEX 1560.

Efectos en el informe

Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (NIA-ES 560; P8)

Si los hechos que sí requieren ajuste o revelación en los estados financieros, por haber acontecido antes de su aprobación, no están adecuadamente recogidos en éstos, en los términos que el auditor estima que es necesario hacerlo conforme a las normas contables de aplicación, se expresará una opinión modificada (con salvedades o desfavorable) en el informe de auditoría, tal como requiere la GPF-OCEX 1730.

Si tras la aplicación de los procedimientos de auditoría se han detectado hechos posteriores acontecidos tras la aprobación de los estados financieros por el órgano competente de la entidad, que no requieren ajuste ni revelación en la memoria, el auditor considerará su importancia relativa y, en su caso, incluirá un párrafo descriptivo en el epígrafe "Otras cuestiones que no afectan a la opinión".

Si durante la fase de alegaciones se tiene conocimiento (por información y evidencia aportados por el ente auditado) de hechos posteriores a la finalización del trabajo de campo y, por lo tanto, a la fecha de los estados financieros, que afectan a las conclusiones, salvedades u otras observaciones que se mencionan en el informe. En estos casos, el procedimiento que habitualmente se sigue en la CCA es introducir en nota al pie de página los hechos sobre los que se ha obtenido evidencia e indicar que su revelación se ha producido en la fase procedimental de alegaciones al informe provisional. En estos casos, no se modifica la fecha de finalización de los trabajos de campo ni se incorpora un epígrafe específico de "Hechos Posteriores".

En casos excepcionales, en los que sea necesario llevar a cabo procedimientos de auditoría más complejos sobre hechos posteriores de los que se tenga evidencia entre la fase de alegaciones y la aprobación del informe por el Pleno, se debería modificar la fecha de finalización de los trabajos de campo. En función del resultado de los procedimientos aplicados, tendremos el correspondiente efecto en el informe. En este caso, tendríamos que tramitar de nuevo el informe para alegaciones.

III.11. Otros requerimientos legales y reglamentarios

En este epígrafe/sección se aborda el tema de los incumplimientos de la legalidad dentro del ámbito de la fiscalización financiera, y la forma de orientar y plasmar los incumplimientos en la elaboración del informe. Por tanto, es aplicable en los casos en que el cumplimiento de legalidad sea un objetivo propio y específico dentro del alcance de la fiscalización financiera. Este epígrafe sólo se incluirá en las fiscalizaciones de carácter exclusivamente financiero, **no** en el caso de las fiscalizaciones de regularidad (financiera y de cumplimiento).

- **Clasificación de los incumplimientos**

Con carácter general podemos clasificar los incumplimientos, en aquellos de **efecto directo** en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros. Estos tienen que ver con la legislación contable, financiera y presupuestaria, bien sea por errores en los datos o cuantías, o por omisión de información, o bien por efecto de multas o sanciones derivadas de los incumplimientos, en este caso el auditor aplicará procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia adecuada y suficiente para comprobar si hay o no incumplimiento material, y **con efectos indirectos** en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros, en estos casos se refieren a la legislación en general o a múltiples normas y específicamente generados por normas de organización y de procedimiento administrativo.

En ambos efectos, directo e indirecto, hay que tener en cuenta la materialidad cuantitativa y cualitativa y, por tanto, **si se ve afectada la imagen fiel o no**.

Una vez realizado este primer análisis hay que considerar la naturaleza de los incumplimientos y la materia afectada para determinar los posibles efectos. En el planteamiento de esta naturaleza normativa es conveniente tener en cuenta si las normas incumplidas tienen que ver con la gestión presupuestaria, con la gestión contractual, de personal, de ingresos y gestión de subvenciones o con otra legislación.

- **Incumplimientos legales en el informe de fiscalización financiera**

Los posibles efectos en el informe de auditoría financiera serían:

1. Incumplimientos materiales -afectan a la imagen fiel de los estados financieros- y, por tanto, constituyen salvedades que modifican la opinión del informe.

1.1. *Salvedades por incumplimientos contables (opinión con salvedades o desfavorable)*: cuando las incorrecciones sean materiales de forma cuantitativa o cualitativa y pueda verse afectada la imagen fiel, bien sea por omisión de información o por un ajuste o una reclasificación en las cuentas anuales y/o estados financieros de acuerdo con lo establecido en el apartado 26 de la NIA-ES-SP 1250 (Revisada) en relación con la NIA-ES-SP 1705 (Revisada), darán lugar a una opinión modificada (con salvedades o desfavorable).

1.2. *Salvedad por limitación al alcance (opinión con salvedades o denegada)*: cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impidan al auditor obtener evidencia adecuada y suficiente para determinar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material de forma cualitativa o cuantitativa para los estados financieros, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1705 (Revisada), se expresará una opinión con salvedades o denegada.

Los incumplimientos que constituyen salvedades y han de incluirse en la Sección *Fundamento de la opinión*, el auditor puede considerar informar adicionalmente del artículo y norma concreta incumplidas. En el caso de afectar al resto de las secciones que se indican a continuación, resulta insoslayable hacer referencia también a la norma y el artículo incumplidos para mejor comprensión de dicho incumplimiento.

2. *Incumplimientos que no afectan a la imagen fiel de las estados financieros*- y, por tanto, no constituyen salvedad que modifican la opinión, sino circunstancias que se incorporan en secciones diferentes separadas:

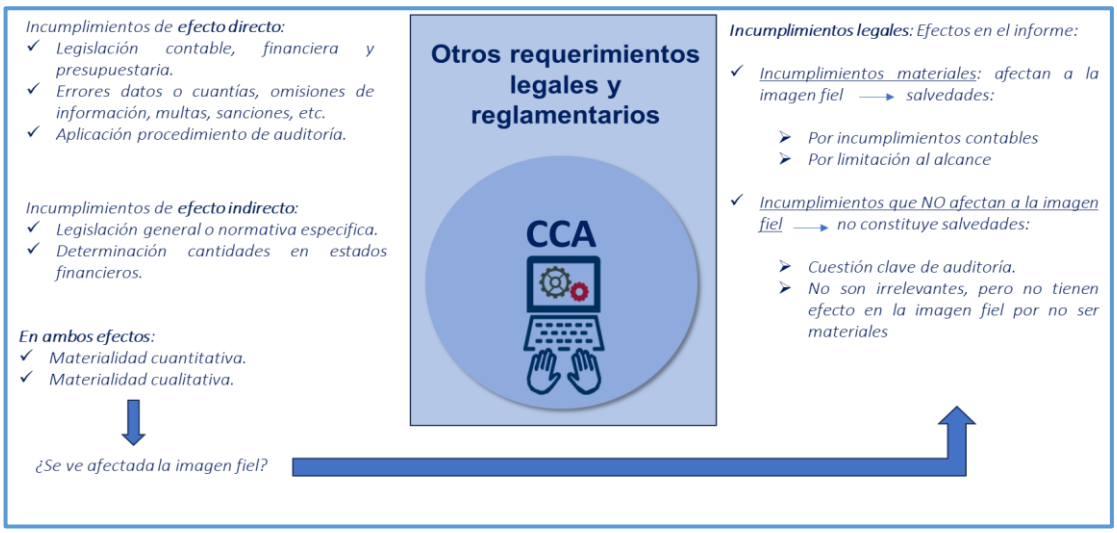
2.1. Cuestión clave de la auditoría. Sin perjuicio de que en esta sección se refieren asuntos que han constituido salvedades, puede haber otros temas derivados de incumplimientos

legales que han de ser tratados como una cuestión clave de auditoría de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701; es decir, como un asunto relevante a destacar de entre los comunicados a los responsables de la entidad, que resultaron a juicio del auditor de la mayor significatividad para la auditoría.

2.2. Incumplimientos de legalidad que no resultando irrelevantes, no tengan efectos en la imagen fiel por no ser materiales y no se trate de ninguno de los casos anteriormente citados. Estos incumplimientos habrán de incluirse en la sección de *Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios*, conforme a la NIA-ES-SP 1700 (Revisada).

En esta sección de *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*, en relación con el reflejo de los incumplimientos legales que no sean salvedades, habrá de indicarse que el alcance de la revisión se corresponde con el trabajo de una fiscalización financiera (o con un alcance determinado previamente), no de una revisión especializada en el cumplimiento de la legalidad o con la mejora de la gestión.

Se expone a continuación un gráfico en el que se resumen los tipos de incumplimientos y sus efectos en el informe de fiscalización.



Ejemplo: Otros requerimientos legales y reglamentarios

Comprobación de la legalidad en la ejecución presupuestaria

Con el alcance previsto en la fiscalización financiera, se ha revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx relativos a la ejecución presupuestaria. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoria consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría. Se ha obtenido 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 detectados han sido los siguientes:
Atendiendo a lo establecido en la Norma técnica sobre evaluación de la importancia relativa, se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las partidas de gastos correspondientes al Capítulo XXX del presupuesto de gastos. El importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros.

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

Con el alcance previsto en fiscalización financiera, se ha revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa de contratos del sector público en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoria consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría. Se ha obtenido 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 han sido los siguientes:

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

III.12. Recomendaciones

La GPF-OCEX 1735 *Las recomendaciones y su seguimiento* y la *Guía práctica para la elaboración de recomendaciones en los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía*, establecen los criterios generales que deben seguirse en relación con las recomendaciones.

Cuando se informe de una desviación del cumplimiento significativa, se formularán recomendaciones si existen posibilidades de lograr una mejora considerable. Puede ser útil para el destinatario o los destinatarios que el auditor ponga el acento en las medidas correctivas en

curso. Si bien la formulación de recomendaciones prácticas y constructivas contribuye a promover la buena gestión pública, el auditor deberá prestar atención a no presentar recomendaciones tan detalladas que le hagan asumir el papel de la administración y pongan en riesgo su objetividad.

Deben estar respaldadas por hechos identificados en la fiscalización. Ser específicas, evaluables y factibles. Si es posible deben incorporarse criterios de prioridad y plazos de aplicación.

Las recomendaciones se incluirán en un apartado independiente del informe. Se podrán crear subapartados con el fin de homogeneizar su estructura con las secciones a las que va referenciada esta sección.

El punto 64 de la GPF-OCEX 1730 recoge párrafos tipo para la redacción de esta sección, para fiscalizaciones recurrentes como no recurrentes. La **Guía práctica para la elaboración de recomendaciones en los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía** recoge, en su anexo, ejemplos prácticos para la redacción de recomendaciones.

III.13. Apéndices y Anexos

Se debe diferenciar entre apéndices y anexos *(GPF-OCEX 1730; P70 a P72)*.

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

El contenido y el orden de los apéndices y su misma inclusión en el informe **se determinarán y adaptarán en cada caso** en función de las circunstancias de las fiscalizaciones y sus alcances. En unos casos, determinada materia podrá ir en un apéndice, en otros en un capítulo del informe, y en otros quizás no sea necesario ni lo uno ni lo otro.

No se debe repetir de forma literal en los apéndices información que forme parte del cuerpo del informe.

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

- Apéndice "n": **Marco normativo**.
- Apéndice "n": **Información adicional sobre las salvedades del informe de auditoría**. En aquellos casos en que concurran circunstancias excepcionales (hechos de gran importancia relativa, especialmente complejos, etc.), si se considera necesario para mejorar la comprensión del informe y el contexto de las salvedades, se podrá incluir este apéndice para ampliar con información relevante el contenido del informe de auditoría. En cualquier caso, se debe de evitar extenderse innecesariamente en explicaciones que no contribuyen a clarificar las salvedades.
- Apéndice "n": **Observaciones**. Este apéndice incluirá un detalle de aquellas observaciones relacionados con la auditoría financiera que, si bien no afectan a la opinión o a las conclusiones generales, consideramos que pueden resultar de interés a los destinarios del Informe. No debe confundirse la información que se pueda incluir en este apéndice con la que debe reflejarse obligatoriamente en los párrafos de énfasis, de cuestiones clave o sobre otras cuestiones del informe.

Los **anexos** incluirán las **cuentas auditadas** (resumen con enlace o una referencia al sitio donde puedan consultarse las cuentas completas), así como otra información de cuadros o datos que se estimen pertinente.

III.14. Trámite de alegaciones

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

Las alegaciones, que deben formularse por escrito, se tramitarán según el procedimiento establecido en la CCA. *(GPF-OCEX 1730; P66).*

IV. ANEXOS

IV.1. Párrafos tipos para los casos de informes con seguridad limitada

Los informes de seguridad limitada son casos **excepcionales** en las fiscalizaciones financieras. En tales casos, el auditor deberá motivar y fundamentar debidamente en el documento de planificación las razones que justifican dicha decisión.

Los procedimientos realizados en estos casos son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los destinatarios.

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

Se debe mantener en la medida de lo posible, según las circunstancias, la estructura del informe definida en esta guía salvo que, en un encargo de atestiguamiento con una seguridad limitada, los resultados de la fiscalización se expondrán en forma de conclusiones.

Se proponen a continuación los párrafos tipo para los epígrafes de Responsabilidad de la CCA en relación con la fiscalización financiera y los párrafos de Conclusión.

Párrafos de Responsabilidad de la CCA en relación con la Fiscalización Financiera con seguridad limitada

Propuesta de párrafo
Responsabilidad de la CCA en relación con la fiscalización financiera   *Es responsabilidad de la CCA expresar conclusiones en términos de seguridad limitada sobre si [indicar los estados o magnitudes o cuentas que se fiscalizan.], correspondientes a la actividad desarrollada por "entidad fiscalizada" en el ejercicio 202X están libres de incorrección material, debido a fraude o error.*   *Los trabajos de fiscalización se han llevado a cabo de acuerdo con los principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones de Control Externo (ICEX). En concreto,* ***[indicar las NIAS-ES-SP y las GPF-OCEX que se han aplicado o, por excepción, las que no se han aplicado]***   *Una fiscalización requiere la aplicación de los procedimientos que permitan obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la que fundamentar la conclusión y las recomendaciones emitidas.*   *Los procedimientos seleccionados dependen del juicio auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos debidos a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*   *La evidencia de auditoría que se ha obtenido, junto con las limitaciones al alcance (en su caso), proporciona una base suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones y las recomendaciones emitidas.*   *La comprensión adecuada del presente informe requiere que se tenga en cuenta el contexto global del mismo. Cualquier conclusión hecha sobre un párrafo o epígrafe pudiera no tener sentido aisladamente considerada.*   *Los trabajos de campo de la fiscalización han concluido el XX de XX de 202X.*

Conclusiones de la fiscalización financiera en términos de seguridad limitada

Propuesta de Párrafo de conclusión cuando no se identifiquen incumplimientos/incorrecciones/limitaciones al alcance
1º Párrafo de la conclusión *La Cámara de Cuentas de Andalucía, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en su Plan de Actuaciones, ha fiscalizado* [En cada caso, enumerar los estados o magnitudes o cuentas que han sido fiscalizados y la fecha a la que se refieren] correspondientes al ejercicio XXX. **2º Párrafo de la conclusión** *Como resultado de los procedimientos aplicados en términos de seguridad limitada, y sobre la base de la evidencia obtenida, no se ha tenido conocimiento de hechos que indiquen que los estados financieros/magnitud/cuenta del ejercicio xxx de la Entidad xxx, contengan incorrecciones materiales debidas a fraude o error, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable.*

Propuesta de Párrafo de conclusiones en caso de incumplimientos/incorrecciones/ limitaciones al alcance
1º Párrafo de la conclusión *La Cámara de Cuentas de Andalucía, en virtud de lo dispuesto en su Ley de creación, y conforme a lo previsto en su Plan de Actuaciones, ha fiscalizado* [En cada caso, enumerar los estados o magnitudes o cuentas que han sido fiscalizados y la fecha a la que se refieren]. ***2º Párrafo de la conclusión*** *Como resultado de los procedimientos aplicados en términos de seguridad limitada, y sobre la base de la evidencia obtenida, se han identificado los siguientes incumplimientos/incorrecciones/limitaciones al alcance [enumerar las incorrecciones detectadas con la misma prelación establecida en el epígrafe III.6 de este documento].*

IV.2. Referencias normativas

- ISSAI-ES 100 Principios Fundamentales de la Fiscalización del Sector Público.
- ISSAI-ES 200 Principios Fundamentales de la Fiscalización Financiera.
- NIA-ES-SP-1560 Hechos posteriores al cierre.

- NIA-ES-SP 1700R Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA-ES-SP 1701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
- NIA-ES-SP 1705R Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
- NIA-ES-SP 1706 R Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
- NIA-ES 250 (revisada) Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- GPF-OCEX 1730 Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros (versión 12/2020).
- GPF-OCEX 1735 Las recomendaciones y su seguimiento.
- Nota Técnica de la ONA 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)
- Nota Técnica de la ONA 2/2021 sobre las cuestiones clave de la auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)
- Nota Técnica de la ONA 3/2020 sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad (1/10/2020).

IV.3. Guía rápida

1.- Secciones esenciales del informe

- Introducción: Mandato, entidad fiscalizada, contexto general.
- Objetivos y alcance: Tipo de encargo (atestiguamiento/directo) y seguridad (razonable/limitada).
- Responsabilidades: Separar claramente las del ente fiscalizado y las de la CCA.
- Opinión / Conclusiones: Dependerá del tipo de encargo y seguridad alcanzada.
- Fundamento de la opinión: Describir incorrecciones jerarquizadas y claras (si las hay).
- Cuestiones clave: Asuntos significativos analizados durante la auditoría.
- Párrafos de énfasis / otras cuestiones: Información destacada, sin modificar la opinión.
- Recomendaciones: Relevantes, específicas, viables, basadas en evidencia.
- Alegaciones: Análisis técnico del contraste con el ente auditado.

2.- Tipos de Opinión

- Favorable (no modificada): No se detectan errores materiales.
- Con salvedades: Errores materiales no generalizados o incertidumbre limitada.
- Desfavorable: Errores materiales y generalizados.
- Denegada: No se pudo obtener evidencia suficiente para opinar.

3.- Definiciones clave

- Compromiso de atestiguamiento:
  - ✓ El auditor evalúa una afirmación de la entidad fiscalizada (por ejemplo, las cuentas anuales).
  - ✓ Aplica procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada.
  - ✓ Puede ser con seguridad razonable (conduce a OPINIÓN) o limitada (conduce a conclusiones).
- Informe directo (no procede en la fiscalización financiera):
  - ✓ El auditor realiza procedimientos directamente sobre la materia sin evaluar afirmaciones explícitas de la entidad.
  - ✓ Siempre conduce a conclusiones, incluso si el grado de seguridad es razonable.
- Seguridad razonable:
  - ✓ Alto nivel de certeza (aunque no absoluta). Permite emitir una opinión si es un encargo de atestiguamiento.
- Seguridad limitada:
  - ✓ Grado moderado de certeza. No permite emitir una opinión. El informe incluye conclusiones.

4.- Errores comunes a evitar

- No documentar adecuadamente el juicio profesional.
- Confundir cuestiones clave con párrafos de énfasis.
- No adaptar los párrafos tipo al contexto de la entidad.
- Omitir salvedades leves por considerarlas irrelevantes sin justificarlo.
- No cerrar formalmente el trabajo de campo (fecha de cierre mal definida).