

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes.

Referencia: ISSAI-ES 200, ISSAI-ES 400 e ISSAI-ES 4000, ISSAI 4100 y 4200

*Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 18 de noviembre de 2015 (con corrección errores 17-05-2016)*

---

#### **I. Introducción**

#### **II. Elementos de la fiscalización de cumplimiento**

- II.1 Objetivo de la fiscalización de cumplimiento
- II.2 Características de la fiscalización de cumplimiento
- II.3 Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

#### **III. Planificación de una fiscalización de cumplimiento**

- III.1 Alcance de la fiscalización
- III.2 Ámbito objetivo de la fiscalización, la materia fiscalizada
- III.3 Normativa y criterios objetivos
- III.4 Conocimiento de la entidad auditada y su entorno
- III.5 Comprensión del control interno de la entidad auditada
- III.6 Materialidad
- III.7 Valoración de riesgos
- III.8 Riesgo de fraude
- III.9 Planificación

#### **IV. Ejecución de una fiscalización de cumplimiento y obtención de evidencia**

#### **V. Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones**

#### **VI. Procedimientos cuando hay indicios de fraude y hechos delictivos**

#### **VII. Los informes de fiscalización de cumplimiento**

- VII.1 Formato y contenido de los informes de las fiscalizaciones de cumplimiento
- VII.2 Informes de seguridad limitada
- VII.3 Seguimiento

#### **ANEXO I Modelos de informe para fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad**

- Ejemplo 1 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión favorable
- Ejemplo 2 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades
- Ejemplo 3 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable
- Ejemplo 4 Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con denegación o abstención de opinión
- Ejemplo 5 Informe de cumplimiento de legalidad, con alcance limitado a un área o materia (de seguridad razonable) con opinión/conclusión favorable

#### **ANEXO II Modelos de Informes de fiscalización de cumplimiento asociada a una financiera**

- Ejemplo 6 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.
- Ejemplo 7 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades.
- Ejemplo 8 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con opinión desfavorable, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable.
- Ejemplo 9 Informe con denegación o abstención de opinión
- Ejemplo 10 Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) y de cumplimiento (con seguridad limitada) con opinión y conclusión favorable
- Ejemplo 11 Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) con salvedades y de cumplimiento (con seguridad limitada) con salvedades
- Ejemplo 12 Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.

## I. Introducción

1. La finalidad de esta guía práctica de fiscalización es proporcionar un conjunto de normas y directrices para llevar a cabo fiscalizaciones de cumplimiento, cualquiera que sea su objeto (cuantitativo o cualitativo) o alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes. (ISSAI-ES 400; P1)
2. Las fiscalizaciones de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a los OCEX. (ISSAI-ES 400; P13)  

Dependiendo de las competencias que tengan asignadas y/o del alcance del trabajo, los OCEX pueden realizar fiscalizaciones conjuntas o combinadas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de gestión. En tales casos, es necesario cumplir con las normas fundamentales para cada tipo de fiscalización. (ISSAI-ES 400; P6)
3. En esta guía práctica se han integrado las disposiciones relevantes de las ISSAI-ES 400 y 4000 y de las ISSAI 4100 y 4200.

## II. Elementos de la fiscalización de cumplimiento

### II.1 Objetivo de la fiscalización de cumplimiento

4. La fiscalización de cumplimiento es una verificación independiente para determinar si una entidad cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las fiscalizaciones de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras, y la información reflejada en los estados financieros cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada. (ISSAI-ES 400; P9)
5. El **objetivo** de la fiscalización de cumplimiento realizada por un OCEX es verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe. (ISSAI-ES 400; P10)

### II.2 Características de la fiscalización de cumplimiento

6. El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, debiendo reconocer de forma expresa que, debido a las limitaciones inherentes a todas las fiscalizaciones, no se puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el cumplimiento de la legalidad por parte del ente fiscalizado. En la mayoría de los casos, una fiscalización de cumplimiento no cubrirá todos los elementos del ámbito objetivo y se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos. (ISSAI-ES 400; P36)
7. La fiscalización de cumplimiento podrá tener un objeto más o menos amplio y proporcionará un grado de seguridad razonable o limitada, en función de los objetivos y alcance definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informe. (ISSAI-ES 400; P12)
8. La fiscalización de cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo un alto nivel de confianza incrementa la seguridad del destinatario en la información proporcionada por el auditor. Existen dos niveles de seguridad:
  - la **seguridad razonable**, que indica que, en opinión del auditor, la entidad fiscalizada cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos; y
  - la **seguridad limitada**, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que la entidad no cumple con el marco legal. (ISSAI-ES 400; P37)
9. Los informes pueden variar entre opiniones breves normalizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La fiscalización de cumplimiento puede tratar sobre la **regularidad** (cumplimiento de la normativa vigente) o sobre la **ética** (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos). (ISSAI-ES 400; P10)

10. Las entidades públicas y sus funcionarios son responsables de garantizar los principios de transparencia, rendición de cuentas y buena gestión de los fondos públicos.

La fiscalización de cumplimiento promueve la **transparencia** mediante la presentación de informes independientes que se pronuncien sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes.

Contribuye a mejorar la **rendición de cuentas** al informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones vigentes, permitiendo la adopción de medidas correctoras.

Promueve la **buena gestión**, mediante la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable.

Adicionalmente, la fiscalización de cumplimiento contribuye a mejorar estos principios al valorar el riesgo de fraude y corrupción cuando define los objetivos de la auditoría. (ISSAI-ES 400; P14)

### II.3 Diferentes perspectivas de la fiscalización de cumplimiento

11. La fiscalización de cumplimiento puede formar parte de una auditoría más amplia que incluya otros aspectos, por lo que puede combinarse con otros tipos de fiscalización; se puede hablar de: (ISSAI-ES 400; P17)

- fiscalización de cumplimiento independiente de la fiscalización de estados financieros, o
- fiscalización de regularidad que persiga los objetivos de cumplimiento y financiera, o
- fiscalización conjunta de cumplimiento y operativa

12. Las disposiciones normativas que se tendrán en consideración dependerán del objetivo de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P19)

- La fiscalización de cumplimiento tiene por finalidad verificar si la gestión económico financiera de la entidad o la actividad cumple con las disposiciones aplicables identificadas como marco legal, y se centra en la obtención de evidencia suficiente y adecuada relacionada con el cumplimiento de dicho marco legal. Es decir, cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.
- La fiscalización de estados financieros tiene por objeto emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco normativo de información financiera aceptable y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, relacionada con las normas que tienen un efecto directo y significativo sobre dichos estados. Es decir, sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros.

13. Las fiscalizaciones de cumplimiento podrán planificarse, ejecutarse y recogerse en informes independientes de las fiscalizaciones de estados financieros y operativas.

14. Pueden realizarse de forma regular o ad hoc, constituyendo fiscalizaciones concretas y claramente definidas, cada una de ellas, sobre una materia específica. (ISSAI-ES 400; P21)

### III. Planificación de una fiscalización de cumplimiento

15. Los Principios fundamentales de fiscalización (ISSAI-ES 100) establecen que **los auditores deben planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente.**

16. Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con **escepticismo profesional**<sup>1</sup> y ejercer su **juicio profesional** durante todo su proceso.

### III.1 Alcance de la fiscalización

17. El mandato legal de los OCEX exige que el alcance de una fiscalización de cumplimiento en el sector público sea, en general, mucho más amplio que el previsto en la NIA-ES 250. Debido a su potencial gran amplitud, los OCEX deben determinar en la planificación el alcance de la fiscalización de cumplimiento.
18. El **alcance de la fiscalización** es una manifestación clara de los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización, de los objetivos que se quiera alcanzar y de la amplitud y profundidad de las pruebas de fiscalización a realizar. En la determinación del alcance de la fiscalización se tendrán en cuenta el umbral de importancia relativa y el riesgo de la fiscalización, y se determinará qué normas serán revisadas y con qué amplitud. La planificación de la fiscalización incluirá todos los aspectos previstos en el alcance. (ISSAI-ES 400; P46)

### III.2 Ámbito objetivo de la fiscalización, la materia fiscalizada

19. La determinación del ámbito objetivo de la fiscalización de cumplimiento (la materia fiscalizada) y la información acerca de la misma constituye uno de los primeros pasos en la planificación y ejecución de una fiscalización de cumplimiento. (ISSAI-ES 400; P47)

Puede referirse a actividades, operaciones presupuestarias y financieras u otra información que se identifican en el alcance de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P29)

Por ejemplo, puede referirse a la contratación, la gestión de las subvenciones o del personal, etc.

20. El ámbito objetivo de la fiscalización dependerá de las competencias de los OCEX, de la normativa reguladora y de los objetivos de la auditoría, puede ser general o específico. Algunas materias son cuantitativas y con frecuencia pueden medirse fácilmente (por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otras son cualitativas y de naturaleza más subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos de ética). (ISSAI-ES 400; P30)

En algunos casos la materia controlada estará fijada en una disposición legal o en el mandato de auditoría, mientras que en otros casos su elección responde a una decisión estratégica de la OCEX o de los auditores

---

<sup>1</sup> De acuerdo con la ISSAI-ES 400, párrafo 39:

“Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de los trabajos. Expresan la actitud del auditor, lo cual debe incluir una mente analítica y un cuestionamiento continuo.

El auditor debe aplicar su **juicio profesional** en todas las etapas del proceso de auditoría. El concepto se refiere a la aplicación de su capacitación, conocimiento y experiencia dentro del contexto otorgado por las normas de auditoría, de modo que pueda tomar decisiones fundamentadas sobre el procedimiento apropiado a seguir dadas las circunstancias de la auditoría.

El concepto de **escepticismo profesional** es fundamental en todas las auditorías. El auditor debe planificar y llevar a cabo la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que ciertas circunstancias pueden provocar que la materia objeto de análisis se desvíe de los criterios. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor debe hacer evaluaciones críticas, cuestionándose si la evidencia obtenida durante la auditoría es suficiente y adecuada.

El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, la materia objeto de análisis, los objetivos señalados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos. Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de incumplimiento, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría. Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la auditoría de cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de la normativa como base para identificar los criterios adecuados o las lagunas en la legislación, así como para aplicar los conceptos profesionales de auditoría en el tratamiento de los temas conocidos y desconocidos. El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance de la auditoría y el asunto examinado, y de evaluar la suficiencia y adecuación de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.”

del sector público. En su determinación, el auditor debe aplicar su juicio y escepticismo profesional y considerar el umbral de importancia relativa y el riesgo.

21. La materia objeto de análisis debe ser identificable y evaluable en función de criterios apropiados. Debe ser de tal naturaleza que permita obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar la conclusión, opinión o informe de fiscalización. (ISSAI-ES 400; P47)
22. Cuando la fiscalización se lleva a cabo **conjuntamente** con una auditoría de estados financieros, la materia controlada está constituida generalmente por las decisiones y la gestión financiera en relación con el uso de los fondos asignados y la ejecución del presupuesto.

Dicha fiscalización de cumplimiento incluye la revisión de si las actividades, las operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros (la información acerca de la materia controlada) resultan conformes con las normas aplicables (los criterios).

Véanse también los apartados 20 y 21 de la GPF-OCEX 1730.

### III.3 Normativa y criterios objetivos

23. Las disposiciones normativas son el elemento más importante de la fiscalización de cumplimiento, ya que la estructura y contenido de las normas conforman los criterios objetivos de la auditoría y, por lo tanto, son la base para la ejecución de los trabajos de fiscalización. (ISSAI-ES 400; P24)

Pueden incluir normas de rango variado que regulan la buena gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos. (ISSAI-ES 400; P25)

24. Debido a la diversidad de normas aplicables, podrían existir disposiciones sujetas a interpretaciones contradictorias. Además, las normas de desarrollo pueden no ser coherentes con los requerimientos o límites de la legislación básica o incluso pueden existir lagunas legislativas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las normas aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de su estructura y contenido a la hora de determinar los objetivos de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P26)

25. Los **criterios** son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la fiscalización de manera coherente y razonable. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos. (ISSAI-ES 400; P27)

26. El auditor debe identificar los criterios utilizados para evaluar la evidencia de auditoría basándose en las principales normas aplicables. A partir de dichos criterios formulará los resultados y conclusiones de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P47)

En las auditorías de cumplimiento, la identificación de estos criterios constituye una fase esencial del proceso de planificación.

27. Los criterios pueden revestir carácter formal, como una ley o un reglamento, una orden ministerial o las estipulaciones de un contrato o de convenio; también pueden ser menos formales (un código deontológico o los principios que sustentan la ética) o referirse a expectativas en cuanto a las prácticas consideradas aceptables en lo que se refiere, por ejemplo, a gastos de viaje, invitaciones o gastos de representación a costa del erario público si los límites al respecto no están fijados expresamente. (ISSAI-ES 400; P47)

28. Los criterios se referirán a cuestiones que puedan incidir de modo significativo en el objetivo de una auditoría concreta. (ISSAI 4200; P52)

Por consiguiente, al llevar a cabo una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público determinarán que los criterios son adecuados y pertinentes con respecto a la materia fiscalizada y los objetivos de la auditoría concreta que se está llevando a cabo.

Una vez fijados los criterios adecuados a partir de las características enumeradas, será necesario "adaptarlos en la práctica" a las circunstancias particulares de cada fiscalización para poder llegar a conclusiones válidas.

29. Para que sean adecuados, los criterios de la fiscalización de cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles<sup>2</sup>. (ISSAI-ES 400; P27)
30. En el supuesto de que surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, los auditores podrán consultar a los servicios jurídicos del OCEX y/o tomar en consideración resoluciones judiciales anteriores<sup>3</sup>. (ISSAI 4200; P55)
31. Sin embargo, cuando la materia fiscalizada sea la ética (ver párrafo 9), los criterios resultarán más difíciles de fijar ya que pueden ser menos formales e incluir las expectativas de los ciudadanos en cuanto a la conducta y actuación de los funcionarios públicos, por lo que los auditores del sector público deben mostrarse más meticulosos en esta tarea.

La necesidad de que los auditores del sector público identifiquen criterios adecuados no les impide, si las circunstancias lo requieren, informar de actos contrarios a lo que se considera una conducta aceptable por parte de los funcionarios públicos, por ejemplo, cuando se identifique un abuso, tal como se define en la GPF-OCEX 1240. (ISSAI 4200; P56)

32. Los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente los aspectos relevantes o significativos de la normativa fiscalizada. (ISSAI 4200; P58)

En casos esporádicos, cuando la auditoría tenga un alcance limitado y abarque sólo algunas partes de una ley o un reglamento, este **alcance limitado** debe hacerse constar claramente en el informe del auditor.

33. En ocasiones las disposiciones legales pueden adolecer de imprecisión, como sucede cuando un acto legislativo determina que las disposiciones serán desarrolladas por el organismo administrativo competente pero todavía no lo han sido. En esas ocasiones, los auditores del sector público expondrán en su informe cuál es su interpretación del contenido de las disposiciones pertinentes, o que el alcance de la auditoría ha sido limitado y las razones de esa limitación. Por ejemplo, el informe puede señalar que la falta de claridad de la legislación ha limitado los criterios de auditoría aplicados y que es necesario adoptar medidas correctivas. (ISSAI 4200; P59)
34. En muy contadas ocasiones, los criterios pueden resultar contradictorios, como sucede cuando existe un conflicto entre las distintas fuentes normativas que no ha sido resuelto por las autoridades administrativas o judiciales competentes. En esas ocasiones, es muy importante entender las intenciones que subyacen a los criterios e identificar las consecuencias que pudieran derivarse de un conflicto de estas características. Puede ser necesario también detallar en el informe del auditor ejemplos de criterios

---

<sup>2</sup> Según la ISSAI 4100, párrafo 44:

Relevantes	son criterios pertinentes, que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.
Independientes	son criterios fiables, que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes como las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.
Completos	son criterios suficientes para los fines de la auditoría y que no omiten factores pertinentes; además son significativos y facilitan a los destinatarios una visión práctica para sus exigencias de información y decisión.
Objetivos	son criterios neutrales, que no responden a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan informales que la evaluación del cumplimiento resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar.
Comprensibles	son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes.
Comparables	son criterios coherentes con los empleados en trabajos similares de otros ICEX y los utilizados en anteriores informes del OCEX.
Aceptables	son criterios que en principio pueden admitir expertos independientes, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general. Por ejemplo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
Accesibles	son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de fiscalización realizado y el fundamento del informe.

<sup>3</sup> Por ejemplo, en una fiscalización de contratación, además de la jurisprudencia, será útil para fijar criterios, las resoluciones del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales o los informes de las Juntas Consultivas de Contratación.

contradictorios para que las autoridades competentes puedan tomar las medidas correctivas apropiadas. (ISSAI 4200; P60)

#### III.4 Conocimiento de la entidad auditada y su entorno

35. Los auditores deben conocer la entidad auditada y su normativa reguladora.

La fiscalización de cumplimiento puede referirse a cualquier nivel de los gobiernos nacional, autonómico y local. El auditor debe, por lo tanto, estar familiarizado con la estructura y funcionamiento de la entidad fiscalizada, así como con sus procedimientos. Este conocimiento será utilizado por el auditor para determinar el nivel de importancia relativa y en la valoración del riesgo de la fiscalización. (ISSAI-ES 400; P48)

#### III.5 Conocimiento del control interno de la entidad auditada

36. Los auditores deben conocer el entorno de control y el sistema de control interno implantado y considerar su grado de fiabilidad. (ISSAI-ES 400; P49)

El **entorno de control** es la cultura de honestidad y comportamiento ético que proporciona la base del sistema de control interno que garantiza el cumplimiento de la normativa aplicable. En una fiscalización de cumplimiento, el entorno de control, que se dirige a lograr el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es de especial importancia.

Conocer el control interno forma parte de la comprensión de la entidad y de la materia controlada. Los Principios fundamentales de auditoría establecen que, al ejecutar una auditoría, los auditores del sector público están obligados a examinar y evaluar el grado de fiabilidad del control interno. En la fiscalización de cumplimiento, esta obligación implica examinar y evaluar los controles que sirven de apoyo a la dirección en el cumplimiento de leyes y reglamentos.

37. Los tipos concretos de control a revisar dependerán del objeto y de la naturaleza y alcance de la fiscalización de cumplimiento de que se trate. Los auditores del sector público deben evaluar los controles internos y valorar el riesgo de que el sistema de control no prevenga o detecte incumplimientos significativos. El sistema de control interno de una entidad puede incluir además controles para corregir los actos de incumplimiento detectados. (ISSAI 4200; P73)
38. Los auditores del sector público deberán adquirir la comprensión del control interno requerida por el objetivo de la auditoría y verificar mediante pruebas el funcionamiento de los controles sobre los que tienen previsto apoyarse. La seguridad obtenida gracias a la evaluación del control interno ayudará a los auditores a determinar el nivel de confianza y, por consiguiente, la extensión de los procedimientos de auditoría que deben aplicar. (ISSAI 4200; P73)

#### III.6 Materialidad

39. Los auditores deben considerar el umbral de importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la fiscalización.

Determinar el umbral de importancia relativa, cuantitativa y cualitativamente, es una cuestión de juicio profesional, consistente en la determinación del límite máximo tolerable de incorrecciones que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la fiscalización, en función de los objetivos establecidos para la misma. (ISSAI-ES 400; P43)

En la planificación se establecerá, en su caso, el umbral de importancia relativa que se considere apropiado, ya sea en términos cuantitativos o cualitativos. En una fiscalización de cumplimiento el umbral de importancia relativa se mantendrá en niveles bajos, de forma que se puedan poner de manifiesto incorrecciones que, si bien en su cuantía pueden no ser elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa.

40. La materialidad o importancia relativa comprende factores tanto cuantitativos como cualitativos. En una fiscalización de cumplimiento, la materialidad se determinará a efectos de: (ISSAI 4200; P75)
- a) Planificación
  - b) Evaluación de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados

- c) Presentación de los resultados de la fiscalización.
41. Los auditores del sector público planificarán y ejecutarán la auditoría con el fin de determinar si la información acerca de la materia fiscalizada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos. *(ISSAI 4200; P76)*
42. Determinadas cuestiones pueden ser consideradas materiales a un nivel de valor o incidencia que resulte inferior al exigido con carácter general, como por ejemplo, en casos de: *(ISSAI 4200; P80)*
- a) Fraude.
  - b) Incumplimiento o comisión de actos ilícitos de carácter intencionado.
  - c) Presentación de información incorrecta o incompleta a la dirección, al auditor o al poder legislativo (ocultación).
  - d) Resistencia intencionada a las peticiones de seguimiento cursadas por la dirección, los organismos competentes o los auditores.
  - e) Operaciones o actos realizados a sabiendas de la falta de fundamento jurídico para realizarlos.
43. Al evaluar la evidencia obtenida, la determinación de la materialidad puede verse influida por factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia controlada, o los importes en juego. En algunos casos, los factores cualitativos son más importantes que los factores cuantitativos.

La naturaleza, visibilidad y sensibilidad de determinados ámbitos temáticos o materias fiscalizadas pueden jugar su papel. Por ejemplo, la importancia concedida a la materia fiscalizada por los destinatarios, una comisión de cuentas públicas u otra comisión parlamentaria similar, pueden influir en la determinación de la materialidad.

Las expectativas de los ciudadanos y el interés público constituyen también factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por los auditores del sector público. *(ISSAI 4200; P82)*

### III.7 Valoración de riesgos

44. Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo de toda la fiscalización, con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. *(ISSAI-ES 400; P42)*

El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el auditor exprese una conclusión u opinión sobre el cumplimiento, inadecuada, dadas las circunstancias de la fiscalización.

45. Los auditores deben realizar una valoración de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos. *(ISSAI-ES 400; P50)*

Teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la fiscalización, así como las características de la entidad fiscalizada, el auditor debe realizar una valoración de riesgos para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a llevar a cabo.

La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tener en cuenta durante todo el proceso de la fiscalización.

46. Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia fiscalizada y las circunstancias de la auditoría de que se trate. Por lo general, los auditores del sector público considerarán los tres elementos del riesgo de la auditoría (riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de no detección) en relación con la materia controlada y la situación específica. Además, la probabilidad de que se produzca un incumplimiento y las consecuencias que ello podría acarrear se tendrán también en cuenta a la hora de valorar los riesgos. *(ISSAI 4200; P88)*
47. La valoración de riesgos constituye una parte fundamental de una auditoría de seguridad razonable. Debido a sus limitaciones inherentes, la fiscalización de cumplimiento no proporciona seguridad absoluta de que servirá para detectar todos los casos de incumplimiento. *(ISSAI 4200; P86)*



Las limitaciones inherentes son por ejemplo:

- a) Discrecionalidad de la dirección a la hora de interpretar leyes y reglamentos.
- b) Comisión de errores humanos.
- c) Diseño inadecuado o funcionamiento ineficaz de los sistemas.
- d) Elusión de controles.
- e) Ocultación o retención de pruebas.

### III.8 Riesgo de fraude

**48.** Los auditores deben considerar el riesgo de fraude. *(ISSAI-ES 400; P51)*

El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de incumplimiento de lo dispuesto en las normas pueden consistir en el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado.

El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, omisiones, trabajo preparatorio, asesoramiento, utilización de la información y otros actos en el servicio público.

Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.

**Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una fiscalización de cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.**

Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras.

**49.** Los auditores de los OCEX identificarán y valorarán el riesgo de fraude y obtendrán evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos de fraude detectados mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría previstos en la **GPF-OCEX 1240**.

**50.** Los riesgos de fraude y la evaluación de su materialidad en relación con el fraude han de situarse en el contexto del alcance más amplio que reviste la fiscalización del sector público. Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar riesgos de fraude en el sector público cabe citar los siguientes: *(ISSAI 4200; P90)*

- a) Concesión de subvenciones y beneficios a terceros.
- b) Adjudicación de contratos públicos.
- c) Atribuciones y actuación de los funcionarios públicos.
- d) Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
- e) Privatización de entidades públicas.

### III.9 Planificación

**51.** El auditor debe planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos. *(ISSAI-ES 400; P52)*

Planificar la auditoría para garantizar su ejecución eficaz implica un diálogo entre los integrantes del equipo de fiscalización y la formulación de una estrategia y un plan de auditoría de carácter global.

La finalidad de la estrategia de auditoría es determinar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento y las respuestas previstas a los riesgos específicos se recogerán en el plan y los programas de auditoría.

Tanto la estrategia como el plan de auditoría deberán estar documentados por escrito.

La planificación no constituye una fase de la auditoría separada de las demás, sino un proceso continuo e iterativo. La estrategia y el plan de auditoría habrán de actualizarse cuando sea necesario durante todo el proceso.

52. A la hora de formular la estrategia global de una fiscalización de cumplimiento, los auditores del sector público deberán tomar en consideración los siguientes aspectos: *(ISSAI 4200; P68)*
- Los objetivos, el alcance y la materia fiscalizada, los criterios y otras características de la fiscalización de cumplimiento, teniendo en cuenta el mandato de la OCEX y los elementos contenidos en la definición de una fiscalización de cumplimiento.
  - La comunicación de obligaciones y objetivos, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse.
  - Factores importantes que pueden influir en la ejecución de la auditoría.
  - La materialidad y el análisis de riesgos de la auditoría.
  - La experiencia acumulada de auditorías anteriores o relacionadas.
  - La composición del equipo de fiscalización y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos.
  - El calendario de la auditoría.
53. Los auditores del sector público formularán un plan de auditoría para la fiscalización de cumplimiento, que se basará esencialmente en la estrategia de auditoría y que consistirá en lo siguiente: *(ISSAI 4200; P69)*
- Una descripción de criterios identificados en relación con el alcance y las características de la fiscalización de cumplimiento y con el marco legal, reglamentario o presupuestario.
  - Una descripción de la naturaleza, el calendario y la extensión de los procedimientos de análisis de riesgos que resulte suficiente para valorar los riesgos de incumplimiento en relación con los diversos criterios de auditoría.
  - Una descripción de la naturaleza, el calendario y la extensión de los procedimientos de auditoría planeados en relación con los diversos criterios y la valoración de riesgos de la fiscalización.
54. Los procedimientos planificados de la fiscalización deben ser tales que respondan a los riesgos de incumplimiento identificados. La naturaleza exacta y el calendario y extensión precisa de los procedimientos de auditoría aplicables varían ampliamente de una fiscalización a otra. *(ISSAI 4200; P94)*

#### IV. Ejecución de una fiscalización de cumplimiento y obtención de evidencia

55. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión<sup>4</sup>. *(ISSAI-ES 400; P53)*

Los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias de la auditoría y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y adecuada. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia objeto de análisis y el

---

<sup>4</sup> Según la ISSAI-ES 400:

“53. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión<sup>4</sup>.”

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer la base de su conclusión o dictamen. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la pertinencia se relaciona con la calidad de la evidencia (su importancia, validez y fiabilidad). La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). En consecuencia, la suficiencia y pertinencia de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La fiabilidad de la evidencia está condicionada por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor debe considerar tanto la relevancia como la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de la auditoría, y debe respetar la confidencialidad de toda la evidencia de auditoría e información recibida.”

alcance de la auditoría. Dado que la materia objeto de análisis puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor seleccionará los procedimientos para obtener evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.

El auditor que realiza una fiscalización de cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requisitos de suficiencia y pertinencia.

56. Excepcionalmente puede resultar difícil o excesivamente costoso, obtener evidencia suficiente y adecuada para formar conclusiones. En esas ocasiones, los auditores del sector público deben confrontar los costes de obtener esa evidencia con los beneficios, así como las consecuencias derivadas de una insuficiencia de pruebas para los objetivos de la auditoría y el informe del auditor.

Ahora bien, la dificultad o el coste no constituyen motivo suficiente por sí mismos para no aplicar los procedimientos previstos para obtener la evidencia cuando no existen procedimientos alternativos satisfactorios.

57. El proceso de recopilación de pruebas proseguirá hasta que el auditor del sector público se muestre satisfecho con que existe evidencia suficiente y apropiada para fundamentar su conclusión. (ISSAI 4200; P102)

58. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes: (ISSAI 4200; P104)

- a) Observación.
- b) Inspección.
- c) Indagación.
- d) Repetición.
- e) Confirmación.
- f) Procedimientos analíticos.

59. Los procedimientos para recopilar pruebas se agrupan normalmente en dos categorías principales: (ISSAI 4200; P105)

- a) Pruebas de controles.
- b) Pruebas sustantivas, como procedimientos analíticos o pruebas de detalles.

60. En muchos casos, el muestreo será un instrumento de verificación para detectar actos de incumplimiento de las normas. El uso de técnicas de auditoría informáticas suele ser útil y en muchos casos formará parte integrante de las auditorías de cumplimiento.

#### V. Evaluación de la evidencia y formación de conclusiones

61. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes. (ISSAI-ES 400; P54)

Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen, debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que soporte como la que contradiga el informe, conclusión u opinión de auditoría sobre el cumplimiento o incumplimiento. También incluye consideraciones sobre la **materialidad**<sup>5</sup>.

Si la evidencia que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o ampliaciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la inconsistencia y dudas detectadas y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la fiscalización.

**62.** Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si la materia objeto de análisis ha sido analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la valoración del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas. *(ISSAI-ES 400; P54)*

**63.** Después de evaluar si la evidencia es suficiente y adecuada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera de formular las conclusiones. *(ISSAI-ES 400; P54)*

**64.** Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, no cabe esperar que los auditores del sector público detecten todos los actos de incumplimiento.

La evaluación realizada por los auditores del sector público sobre cuándo se ha producido una desviación del cumplimiento de importancia material deriva de su juicio profesional y comprende el examen del contexto de las operaciones o problemas de que se trate, así como de sus aspectos cuantitativo y cualitativo.

#### **Manifestaciones por escrito**

**65.** Para llevar a cabo la evaluación de la evidencia y la formación de conclusiones, podrán solicitarse **manifestaciones por escrito** de la dirección si se consideran necesarias, en vista de las circunstancias, para sustentar la evidencia de auditoría obtenida por los auditores del sector público.

---

<sup>5</sup> Se tendrán en cuenta una serie de factores al emplear el juicio profesional para determinar si el incumplimiento es **significativo**. Entre estos factores cabe citar los siguientes:

- La materialidad cuantitativa del incumplimiento, ya que podría no ser razonable informar de un incumplimiento que se refiere a un importe reducido, salvo que sea recurrente.
- Los importes analizados podrán ser monetarios o medidos de forma cuantitativa como el número de ciudadanos o de entidades afectadas, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc.
- La jerarquía legal de la norma vulnerada (un incumplimiento de una ley es más grave que el incumplimiento de una resolución administrativa). El incumplimiento de un principio general es más importante que un incumplimiento "ordinario".
- Los objetivos de la fiscalización.
- Las necesidades y expectativas del poder legislativo, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría.
- La visibilidad y carácter sensible del programa en cuestión (por ejemplo, si es objeto de interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.).
- Las circunstancias y la naturaleza del incumplimiento.
- El grado de extensión/intensificación del incumplimiento (no es lo mismo un incumplimiento aislado, que puede deberse a un error, que un incumplimiento sistemático y reiterado).
- Las causas o motivación tras el incumplimiento. Un suceso accidental será tratado de forma diferente que un incumplimiento voluntario y deliberado.
- Los posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
- La claridad de la situación. Por ejemplo, un caso jurídicamente discutible, sobre el que se mantienen posturas jurídicas discrepantes entre la entidad y el auditor o los servicios jurídicos del OCEX.
- También debe distinguirse entre obligaciones claramente establecidas en la ley, de situaciones en las que, no siendo obligatorio determinado comportamiento o procedimiento, resulta recomendable para mejorar la gestión de la entidad.
- Las acciones correctivas que pudiera haber adoptado la entidad para subsanar el incumplimiento detectado o prevenir futuros incumplimientos.

### Documentación

66. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente. (ISSAI-ES 400; P44)

La fiscalización debe estar adecuadamente documentada y dirigida a obtener pruebas de fiscalización suficientes, pertinentes y fiables para fundamentar los resultados.

La documentación debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la fiscalización, comprenda la relación entre la materia examinada, los criterios utilizados, el alcance de la fiscalización, la valoración del riesgo realizada y la planificación de la fiscalización, así como la naturaleza, la oportunidad, la extensión y los resultados de los procedimientos realizados; la evidencia obtenida para fundamentar los resultados; el análisis de los asuntos significativos que requirieran un juicio profesional, y las conclusiones resultantes.

El auditor debe preparar la documentación relevante de la fiscalización antes de elaborar la propuesta de informe de fiscalización, y la ICEX la conservará durante un periodo de tiempo razonable.

### Comunicación

67. Los auditores deben mantener una comunicación constante con la entidad fiscalizada en todas las etapas de la fiscalización: durante la planificación inicial, durante la ejecución de los trabajos y hasta la presentación del informe. Cualquier dificultad significativa que se presente durante la fiscalización, así como los casos de deficiencias importantes e irregularidades, deben ser comunicados a los gestores de la entidad fiscalizada. Además, el auditor informará a los responsables de la entidad fiscalizada de los criterios de fiscalización utilizados. (ISSAI-ES 400; P45)

Una buena comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría puede contribuir a que éste resulte más eficaz y constructivo.

## VI. Procedimientos cuando haya indicios de fraude o de hechos delictivos

68. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de fraude o de actuaciones delictivas, deberá aplicarse lo previsto en la GPF-OCEX 1240.

## VII. Los informes de fiscalización

69. La elaboración de los informes constituye una parte esencial de una fiscalización del sector público e implica la notificación de incorrecciones e infracciones para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes estén obligados a asumirlas por su actuación. En este sentido, los Principios fundamentales de fiscalización establecen que al final de cada auditoría debe elaborarse un informe por escrito que ponga de manifiesto de forma adecuada los hallazgos de auditoría<sup>6</sup>. (ISSAI 4200; P143)

70. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujeto a un procedimiento contradictorio. (ISSAI-ES 400; P55)

El principio de **integridad** requiere que el auditor considere toda la evidencia significativa de la auditoría antes de emitir su informe.

El principio de **objetividad** requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los hechos descritos en los informes sean correctos, y que los resultados y conclusiones se presenten de manera equilibrada y ponderada.

El principio de **oportunidad** implica elaborar el informe en el tiempo debido.

El principio vinculado con el proceso de **alegaciones** implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar sus respuestas, según corresponda.

---

<sup>6</sup> Definición de hallazgo según la ISSAI-ES 200 y la GPF-OCEX 1730:

**Hallazgo de auditoría:** Los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización. Puede tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención; fraude o abuso.

Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una fiscalización de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

71. El informe de fiscalización contiene conclusiones basadas en el trabajo de auditoría realizado, pudiendo ofrecer, si se considera apropiado, recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos. (ISSAI-ES 400; P55)

#### VII.1 Formato y contenido de los informes de las fiscalizaciones de cumplimiento

72. El formato del informe escrito variará según las circunstancias. Sin embargo, un cierto grado de consistencia puede ayudar a sus destinatarios a entender el trabajo de fiscalización realizado y las conclusiones resultantes, así como a detectar circunstancias inusuales cuando se produzcan. (ISSAI 4200; P145)

73. Los informes de fiscalización de cumplimiento pueden adoptar distintos formatos, como por ejemplo: (ISSAI-ES 4000; P10)

- a) Informes breves o extensos en función de las necesidades de los destinatarios.
- b) Opiniones respecto del cumplimiento, que pueden formar parte del informe del auditor sobre los estados financieros, o tratarse de un informe separado.
- c) Opiniones en las que se declara que las actividades u operaciones que los auditores del Sector Público han observado en la ejecución de otros trabajos de auditoría se llevaron a cabo conforme a las normas.
- d) Informes sobre actos de incumplimiento específicos.
- e) Informes en los que se comunica que los auditores no han observado, durante la fiscalización, actos de incumplimiento.

74. Son numerosos los factores que pueden influir en el formato del informe de una fiscalización de cumplimiento y entre ellos pueden citarse, aunque no de forma exhaustiva, el mandato de la OCEX, las leyes y los reglamentos aplicables, el objetivo de la fiscalización concreta, la práctica seguida habitualmente para la elaboración de los informes y la complejidad de las cuestiones tratadas. (ISSAI 4200; P146)

Asimismo, el formato puede depender de las exigencias de los destinatarios previstos, es decir, de si el informe va a someterse al poder legislativo, a los responsables del gobierno de la entidad (el Pleno de un ayuntamiento por ejemplo) o a otros interesados.

75. En función de los factores expuestos, una OCEX puede juzgar más apropiado preparar un informe breve o un informe extenso. (ISSAI 4200; P147)

Los informes extensos (denominados a veces “informes especiales sobre una fiscalización de cumplimiento”) describen por lo general con detalle los hallazgos y conclusiones de auditoría, con sus posibles consecuencias y también recomendaciones constructivas, mientras que los informes breves resultan más condensados y se caracterizan en general por tener un formato más armonizado.

Cuando la fiscalización de cumplimiento se lleva a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, la opinión sobre el cumplimiento puede formar parte del informe de auditoría sobre los estados financieros. En esos casos, la opinión sobre el cumplimiento se hace constar separadamente de la opinión sobre los estados financieros; véase GPF-OCEX 1730.

76. Con independencia de su formato, el informe debe estar **completo, ser preciso, objetivo, concluyente y tan claro y conciso como la materia objeto de análisis lo permita**. Asimismo, se deben describir todas las limitaciones al alcance de la auditoría. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado. (ISSAI-ES 400; P55)

Las conclusiones deben ser una manifestación clara, por escrito, de la opinión sobre el cumplimiento, con frecuencia adicional a la opinión sobre los estados financieros. También puede expresarse como una respuesta más elaborada a las preguntas específicas de la auditoría.

Cuando se presenta una opinión, el auditor debe indicar si está o no modificada basándose en la evaluación de la materialidad y la generalización de las incorrecciones detectadas.

77. A continuación se facilita más orientación sobre el formato y el contenido de los informes. A los efectos prácticos, los ejemplos incluidos en los anexos a este documento se refieren a informes breves. Debido a la variedad y longitud de los informes extensos, no se han incluido ejemplos concretos en esta guía. (ISSAI 4200; P148)
78. Los informes de las auditorías de cumplimiento, en general, deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden): (ISSAI 4200; P150)
1. Título.
  2. Destinatario.
  3. Introducción.
  4. Objetivos y alcance de la fiscalización, incluido el período de tiempo cubierto.
  5. Identificación o descripción de la normativa aplicable.
  6. Criterios identificados.
  7. Responsabilidad del órgano de dirección / de gobierno de la Entidad en relación con el cumplimiento de la legalidad.
  8. Responsabilidad del Órgano de Control Externo.
  9. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado.
  10. Resumen del trabajo realizado / fundamento de la opinión.
  11. Opinión / conclusiones.
  12. Recomendaciones (cuando corresponda).
  13. Alegaciones de la entidad auditada.
  14. Fecha del informe.
  15. Firma.
79. Cuando el mandato del OCEX establezca que los informes deben tener un formato distinto al previsto en las presentes directrices, puede ser útil aplicar esta GPF-OCEX 4001 con las necesarias adaptaciones a circunstancias concretas.
80. Seguidamente se facilita más orientación sobre los elementos de un informe de fiscalización de cumplimiento que requieren particular atención por parte de los auditores del sector público.

#### **Criterios identificados**

81. Los criterios empleados en la evaluación de la materia fiscalizada se harán constar en el informe del auditor.

En una fiscalización de cumplimiento, los criterios pueden diferir considerablemente de una auditoría a otra, por lo que hay que fijarlos claramente en el informe para que los destinatarios de éste puedan entender la base sobre la que se sustentan el trabajo y las conclusiones de los auditores del sector público. En el informe podrán incluirse los criterios directamente o bien hacerse referencia a ellos si están contenidos en una manifestación de la dirección o en otra fuente fácilmente accesible o fiable. (ISSAI 4200; P152)

82. Cuando los criterios no sean fácilmente identificables, o tengan que derivarse de las fuentes pertinentes, deberán figurar expuestos claramente en la sección correspondiente del informe del auditor. Cuando los criterios sean contradictorios, habrá que explicar la contradicción y, en la medida de lo posible, las consecuencias potenciales que ello puede tener y, cuando corresponda, las necesarias recomendaciones. (ISSAI 4200; P153)

#### **Opiniones y conclusiones**

83. En una auditoría de seguridad razonable, la conclusión se expresará claramente como una declaración de garantías positivas.

Cuando la fiscalización de cumplimiento se lleve a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, la conclusión puede revestir la forma de una opinión (véase la sección "Informes sobre una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros"). El tipo de redacción puede verse influido por el mandato de la OCEX y el marco jurídico en el que se desarrolla la auditoría. (ISSAI 4200; P154)

Cuando no se hayan identificado incumplimientos de importancia material, se emite una opinión sin modificaciones o una conclusión sin reservas. Un ejemplo de este tipo de opinión o conclusión (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) sería: (ISSAI 4200; P155)

*“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la [información acerca de la materia fiscalizada] resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]”.*

#### **Opinión sobre el cumplimiento modificada**

84. Cuando los auditores del sector público llegan a la conclusión de que existen desviaciones de cumplimiento de importancia significativa, o limitaciones al alcance, la opinión o conclusión emitida puede ser de los siguientes tipos: (ISSAI 4200; P156)

a) Con salvedades, si las desviaciones de cumplimiento son significativas, pero no generalizadas:

*“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, excepto en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...”*

b) Con salvedades, si los auditores del sector público no pueden obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada y su impacto puede ser significativo aunque no generalizado:

*“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, excepto en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...”*

c) Desfavorable (si las desviaciones de cumplimiento son significativas y generalizadas).

*“Como resultado del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que la información acerca de la materia controlada no resulta conforme...”*

d) Se emitirá una abstención de opinión sobre el cumplimiento cuando no puedan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada del respeto de las normas y el impacto pueda ser significativo y generalizado.

*“Como resultado la base del trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir una conclusión...”*

85. Los auditores del sector público comunicarán las razones por las que emiten conclusiones modificadas mediante la descripción de los actos de incumplimiento significativo en el informe, por ejemplo en un párrafo o sección anterior a la conclusión y que describe la base en que se sustenta dicha conclusión, denominado “Fundamento de la opinión modificada” (ISSAI 4200; P157)

86. Los auditores del sector público pueden estimar necesario informar más detalladamente sobre cuestiones que no afectan a la opinión o conclusión sobre el cumplimiento, para lo cual utilizarán los instrumentos siguientes: (ISSAI 4200; P158)

a) Párrafo de énfasis (cuando la cuestión se ha expuesto en los estados financieros sin incorrecciones significativas, por ejemplo destacando una insuficiencia sistémica o un elemento de incertidumbre que depende de hechos futuros como cuando una autoridad competente no ha decidido todavía si un determinado elemento resulta conforme a la ley).

b) Párrafo sobre otros asuntos (para cuestiones distintas a las expuestas en los estados financieros que no afectan a la opinión o conclusión sobre el cumplimiento, por ejemplo la necesidad de que actúe el poder legislativo en caso de conflicto entre fuentes normativas).

#### **Alegaciones**

87. Incorporar las respuestas de la entidad auditada para recoger el punto de vista de los funcionarios responsables entra dentro del principio conocido con el nombre de **principio contradictorio**, que constituye un rasgo exclusivo e importante de la fiscalización del sector público. Este principio hace referencia a una manera de presentar insuficiencias o constataciones críticas que aliente la adopción de medidas para remediar la situación e implica llegar a un acuerdo con la entidad auditada sobre los hechos para garantizar que se presentan de forma exhaustiva, exacta y fidedigna. También supone, llegado el caso, incorporar las respuestas de la entidad auditada a las cuestiones suscitadas en su integridad o de



forma resumida. (ISSAI 4200; P159)

### **Recomendaciones**

88. Los Principios fundamentales de auditoría insisten igualmente en la necesidad de que los informes sean constructivos, lo que significa que deben incluir, cuando corresponda, recomendaciones destinadas a lograr mejoras. Ahora bien, aunque las recomendaciones sean constructivas para la entidad auditada, no deben tener un grado de detalle tal que menoscabe la objetividad del auditor del sector público en futuras auditorías. (ISSAI 4200; P160)

### **Fecha del informe**

89. El informe no llevará una fecha anterior al momento en que los auditores del sector público hayan obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la opinión o conclusión. (ISSAI 4200; P161)

### **Firma**

90. El informe llevará la firma de la persona con la autoridad necesaria para representar el OCEX, que podrá ser su máximo representante o un funcionario habilitado para ello. (ISSAI 4200; P162)

### **Informes sobre una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros**

91. Cuando se lleve a cabo una fiscalización de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros, la conclusión sobre el respeto de las normas puede incorporarse como una opinión sobre el cumplimiento al informe de auditoría sobre los estados financieros. En algunos casos podrá elaborarse un informe separado sobre fiscalización de cumplimiento. En los ejemplos 6 a 12 se facilitan modelos de informes que contienen una opinión sobre el cumplimiento asociado a una auditoría financiera.
92. Cuando la opinión sobre el cumplimiento tenga modificaciones, los auditores del sector público sopesarán si ello puede repercutir de forma más amplia en el conjunto de los estados financieros y en la opinión de auditoría sobre ellos.

### **VII.2 Informes de seguridad limitada (ISSAI 4200; P163-165)**

93. La presente Guía Práctica se ha redactado desde la perspectiva de las auditorías de seguridad razonable. Sin embargo, podrá aplicarse con las necesarias adaptaciones a las revisiones de seguridad limitada. La conclusión de una revisión de seguridad limitada (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) normalmente se expresará como sigue:

*“Nada hemos observado que nos lleve a considerar que [la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada] no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]”.*

94. Las revisiones de seguridad limitada requieren la realización de un trabajo suficiente para poder expresar una conclusión, aunque ese trabajo sea menor que el requerido para llegar a una conclusión de seguridad razonable. No obstante, los auditores del sector público valorarán si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para emitir una conclusión de seguridad limitada.
95. Si se da la circunstancia especial en que el trabajo correspondiente a una auditoría de cumplimiento de seguridad limitada se lleva a cabo como parte de una auditoría de estados financieros de seguridad razonable, el auditor hará constar claramente en su informe las garantías limitadas obtenidas en relación con el cumplimiento, separadamente de su opinión sobre los estados financieros. Los ejemplos 10 y 11 del anexo contienen un modelo de informe de auditoría con una opinión de seguridad razonable sobre los estados financieros y una conclusión de seguridad limitada sobre el cumplimiento.

### **VII.3 Seguimiento**

96. Los auditores deben hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda

Un proceso de seguimiento facilita la implantación eficaz de la acción correctora y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad fiscalizada, a los destinatarios de los informes y al auditor (para la planificación de fiscalizaciones futuras). La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores variará de acuerdo a la naturaleza de la materia

examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la fiscalización. En algunos OCEX el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores. *(ISSAI-ES 400; P56)*

## ANEXO I Modelos de informe para fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad

*Los modelos de anexos que hay en el ejemplo 12 son aplicables para cualquier tipo de informe*

### Ejemplo 1

#### **Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cumplimiento de legalidad de carácter general
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

### **INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

#### **Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha realizado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en al Anexo 1 de este Informe.

#### **Responsabilidad del órgano de dirección en relación con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resultan conformes con las normas aplicables. Así mismo son responsables del sistema de control interno que consideren necesario para garantizar que la actividad revisada esté libre de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

#### **Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la legalidad de las operaciones efectuadas por la entidad ZZZ en el ejercicio de 201X basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resulten, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre la legalidad de las operaciones. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para garantizar dicho cumplimiento, 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.

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

Ejemplo 1

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**Opinión sobre cumplimiento de legalidad**

En nuestra opinión, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros correspondientes al ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**Párrafos de énfasis**

Adicionalmente, se indican a continuación otros aspectos de interés puestos de manifiesto en el curso de la fiscalización efectuada:

**Otros asuntos /Observaciones que no afectan a la opinión**

Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 2 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión y que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización.

**Recomendaciones**

Se podrá un apartado con las recomendaciones que se hayan considerado más relevantes para mejorar la gestión económico administrativa de la Entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley de creación del OCEX.

Si estas recomendaciones son numerosas, se podrá utilizar un anexo 3 específico para que el cuerpo principal del informe mantenga una cierta proporcionalidad.

**Alegaciones**

Incluir párrafos sobre alegaciones, que se adjuntarán en un anexo.

**Firma** del responsable del OCEX

**Fecha**

**Lugar de emisión:**

Ejemplo 2

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cumplimiento de legalidad de carácter general
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha realizado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en al Anexo 1 de este Informe.

**Responsabilidad del órgano de dirección en relación con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resultan conformes con las normas aplicables. Así mismo son responsables del sistema de control interno que consideren necesario para garantizar que la actividad revisada esté libre de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la legalidad de las operaciones efectuadas por la entidad ZZZ en el ejercicio de 201X basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resulten, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre la legalidad de las operaciones. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para garantizar dicho cumplimiento, 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.

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

**Fundamento de la opinión de cumplimiento con salvedades**

*Se detallarán los incumplimientos legales que dan lugar a salvedades en la opinión de cumplimiento, indicando que **no** son generalizados.*

Ejemplo 2

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**Opinión sobre cumplimiento de la legalidad con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión de cumplimiento con salvedades”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**Párrafos de énfasis**

**Otros asuntos /Observaciones que no afectan a la opinión**

**Recomendaciones**

**Alegaciones**

**Firma** del responsable del OCEX

**Fecha y lugar de emisión:**

Ejemplo 3

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cumplimiento de legalidad de carácter general
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal...)

**Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha realizado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en al Anexo 1 de este Informe.

**Responsabilidad del órgano de dirección en relación con el cumplimiento de la legalidad**

La dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resultan conformes con las normas aplicables. Así mismo son responsables del sistema de control interno que consideren necesario para garantizar que la actividad revisada esté libre de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la legalidad de las operaciones efectuadas por la entidad ZZZ en el ejercicio de 201X basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resulten, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre la legalidad de las operaciones. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para garantizar dicho cumplimiento, 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.

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

Ejemplo 3

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**Fundamento de la opinión de cumplimiento desfavorable**

*Se detallarán los incumplimientos legales que dan lugar a emitir una opinión desfavorable sobre el cumplimiento de legalidad. Se indicará que son muy significativos o generalizados.*

**Opinión sobre cumplimiento de legalidad desfavorable**

Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión de cumplimiento desfavorable”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en sus estados financieros del ejercicio 201X no resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**Párrafos de énfasis**

**Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la opinión**

**Recomendaciones**

**Alegaciones**

**Firma** del responsable del OCEX

**Fecha y lugar de emisión:**



Ejemplo 4

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable)  
con denegación o abstención de opinión**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cumplimiento de legalidad de carácter general
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha realizado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en al Anexo 1 de este Informe.

**Responsabilidad del órgano de dirección en relación con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en sus estados financieros resultan conformes con las normas aplicables. Así mismo son responsables del sistema de control interno que consideren necesario para garantizar que la actividad revisada esté libre de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la legalidad de las operaciones efectuadas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de “Fundamento de la abstención de opinión de cumplimiento” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría cumplimiento.

**Fundamento de la abstención de opinión de cumplimiento**

*Se detallarán los incumplimientos legales o las circunstancias que dan lugar a una abstención de opinión sobre el cumplimiento de legalidad.*

**Abstención de opinión sobre cumplimiento de legalidad**

Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la abstención opinión de cumplimiento”, no podemos expresar una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

Ejemplo 4

**Informe de fiscalización de cumplimiento (de seguridad razonable)  
con denegación o abstención de opinión**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la opinión**

**Recomendaciones**

**Alegaciones**

**Firma** del responsable del OCEX

**Fecha y lugar de emisión:**

Ejemplo 5

**Informe de cumplimiento de legalidad, con alcance limitado a un área o materia  
(de seguridad razonable) con opinión/conclusión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cumplimiento de legalidad del área o materia de....
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal...)

**Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha realizado una revisión de cumplimiento de legalidad sobre... (contrataciones, subvenciones,...) para emitir una opinión sobre si las actividades revisadas y la información reflejada en los estados financieros del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de la materia revisada (contratación, subvenciones, inversión...).

El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 1 de este Informe.

**Responsabilidad del órgano de dirección en relación con el cumplimiento de legalidad en.....**

La dirección de la entidad debe garantizar que las actividades de... y la información reflejadas en sus estados financieros resultan conformes con las normas aplicables. Así mismo son responsables del sistema de control interno que consideren necesario para garantizar que la actividad revisada esté libre de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión/conclusión sobre la legalidad de las operaciones de ... efectuadas por la entidad ZZZ en el ejercicio de 201X basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las actividades revisadas y la información reflejadas en sus estados financieros resulten, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable a la....

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre la legalidad de las operaciones revisadas en el área de.... Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para garantizar dicho cumplimiento, 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.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para fundamentar nuestra opinión/conclusión de auditoría de cumplimiento de la normativa relativa a contratación/subvenciones/...

Ejemplo 5

**Informe de cumplimiento de legalidad, con alcance limitado a un área o materia  
(de seguridad razonable) con opinión/conclusión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**Opinión/conclusión sobre cumplimiento de legalidad en materia de...**

En nuestra opinión, las actividades revisadas del área de... y la información reflejada en los estados financieros correspondientes al ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de ....

**Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la opinión**

**Recomendaciones**

**Alegaciones**

**Firma del responsable del OCEX**

**Fecha y lugar de emisión**

## ANEXO II. Modelos de Informes de fiscalización de cumplimiento asociada a una financiera

Los modelos de anexo que hay en el ejemplo 12 son aplicables a todos los tipos de informe.

Ejemplo 6	
<b>Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades, junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.</b>	
Modelo de Entidad Pública Administrativa	
Las <b>circunstancias</b> son, entre otras:	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Auditoría de cuentas anuales y de cumplimiento de legalidad</li><li>• Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, según el PGCP o instrucción contable.</li><li>• Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....</li></ul>	
<b>INFORME DE FISCALIZACIÓN</b>	
A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)	
<b>1. Introducción</b>	
<p>El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida (<i>solo cuando lo permita la normativa del OCEX</i>) en el anexo 4 de este Informe.</p> <p>Conjuntamente con la auditoría financiera de las cuentas anuales, hemos planificado y ejecutado una fiscalización de cumplimiento de la legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 2 de este Informe (se incluirá este anexo <i>cuando se considere necesario o conveniente</i>).</p>	
<b>2. Responsabilidad del órgano de dirección en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad</b>	
<p>La dirección de la entidad es responsable de formular y presentar las cuentas generales/anuales de la entidad adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública 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 y presentación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p>Las mencionadas cuentas fueron elaboradas por el Interventor General el xx de xxxx de 201x, y presentadas al OCEX, conforme a la normativa de aplicación, el 30 de yyyy de 201y. (<i>Cuando proceda</i>)</p> <p>Además de la responsabilidad de formular y presentar las cuentas anuales, la dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.</p>	
<b>3. Responsabilidad del OCEX</b>	
<p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas y sobre la legalidad de las operaciones efectuadas basada en nuestra fiscalización.</p> <p>Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dichos principios exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como</p>	

Ejemplo 6

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales y que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con las normas aplicables.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales y sobre el cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos en la normativa durante el ejercicio fiscalizado. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos tanto de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, como de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales y para garantizar el cumplimiento de la legalidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

**4 Informe de auditoría financiera / Opinión de la auditoría financiera sobre las cuentas anuales de 201X**

**4.1 Opinión de auditoría financiera**

En nuestra opinión, la Cuenta de la Administración/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 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**4.2 Párrafo de énfasis**

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota XXX de la memoria adjunta (Se describirán aquellos hechos, cuestiones u operaciones relacionadas con las cuentas anuales que sean relevantes, inusuales o atípicas).

Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

**4.3 Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión de auditoría financiera**

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

xxx

**5 Informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad / Opinión de cumplimiento de legalidad**

**5.1 Opinión sobre cumplimiento de legalidad**

En nuestra opinión, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**5.2 Párrafo de énfasis**

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota XXX de la memoria adjunta (Se describirán aquellos hechos, cuestiones u operaciones relacionadas con la legalidad que sean relevantes, inusuales o atípicas).

Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

Ejemplo 6

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**5.3 Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la opinión financiera y de cumplimiento de legalidad**

Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 3 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión y que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización.

**6. Recomendaciones**

**7. Alegaciones**

Firma del responsable del OCEX

Fecha y lugar de emisión

Ejemplo 7

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales y de cumplimiento de legalidad
- Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, según el PGCP o instrucción contable.
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**1. Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, se adjuntan íntegramente o de forma resumida (*solo cuando lo permita la normativa del OCEX*) en el anexo 1 de este Informe.

Conjuntamente con la auditoría financiera de las cuentas anuales, hemos planificado y ejecutado una fiscalización de cumplimiento de la legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 2 de este Informe (*cuando se considere necesario o conveniente*).

**2. Responsabilidad del órgano de dirección en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad es responsable de formular y presentar las cuentas generales/anuales de la entidad adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública 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 y presentación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Las mencionadas cuentas fueron elaboradas por el Interventor General el xx de xxxx de 201x, y presentadas al OCEX, conforme a la normativa de aplicación, el 30 de yyyy de 201y.

Además de la responsabilidad de formular y presentar las cuentas anuales, los Administradores de la entidad deben garantizar que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas y sobre la legalidad de las operaciones efectuadas basada en nuestra fiscalización.

Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dichos principios exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales y que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales y sobre la legalidad de las operaciones. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos tanto de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, como de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo,



Ejemplo 7

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con salvedades.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales y para garantizar el cumplimiento de la legalidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría financiera y/o de cumplimiento con salvedades.

**4. Informe de auditoría financiera / Opinión de la auditoría financiera sobre las cuentas anuales de 201X**

**4.1 Fundamento de la opinión con salvedades**

*Se detallarán los hechos o circunstancias que dan lugar a salvedades en la opinión financiera*

**4.2 Opinión financiera con salvedades sobre las cuentas anuales de 201X**

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión financiera con salvedades”, la Cuenta de la Administración/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 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**4.3 Párrafo de énfasis**

*Se incluirá aquellos párrafos de énfasis relacionados con la opinión financiera*

**4.4 Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

**5. Informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad / Opinión de cumplimiento de legalidad**

**5.1 Fundamento de la opinión con salvedades**

*Se detallarán los incumplimientos legales que dan lugar a salvedades en la opinión de cumplimiento*

**5.2 Opinión sobre cumplimiento de legalidad con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión con salvedades”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**5.3 Párrafos de énfasis**

**6. Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la opinión financiera y de cumplimiento de legalidad**

Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 3 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión y que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización

**7. Recomendaciones**

**8. Alegaciones**

Firma del responsable del OCEX

Fecha y lugar de emisión

Ejemplo 8

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con opinión desfavorable,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales y de cumplimiento de legalidad
- Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, según el PGCP o instrucción contable.
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**1. Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida (*solo cuando lo permita la normativa del OCEX*) en el anexo 1 de este Informe.

Conjuntamente con la auditoría financiera de las cuentas anuales, hemos planificado y ejecutado una fiscalización de cumplimiento de la legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 2 de este Informe (*cuando se considere necesario o conveniente*).

**2. Responsabilidad del órgano de dirección en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad es responsable de formular y presentar las cuentas generales/anuales de la entidad adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública 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 y presentación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Las mencionadas cuentas fueron elaboradas por el Interventor General el xx de xxxx de 201x, y presentadas al OCEX, conforme a la normativa de aplicación, el 30 de yyyy de 201y.

Además de la responsabilidad de formular y presentar las cuentas anuales, la dirección de la entidad debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas y sobre la legalidad de las operaciones efectuadas basada en nuestra fiscalización.

Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dichos principios exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales y que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales y sobre la legalidad de las operaciones. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos tanto de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, como de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales y

Ejemplo 8

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con opinión desfavorable,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) con opinión desfavorable.**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

para garantizar el cumplimiento de la legalidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

**4. Informe de auditoría financiera / Opinión de la auditoría financiera sobre las cuentas anuales de 201X**

**4.1 Fundamento de la opinión desfavorable**

*Se detallarán los hechos y circunstancias que dan lugar a una opinión financiera desfavorable*

**4.2 Opinión desfavorable sobre las cuentas anuales de 201X**

En nuestra opinión, debido al efecto/os muy significativo del hecho/hechos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión financiera desfavorable”, la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**4.3 Párrafo de énfasis**

**4.2 Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

**5. Informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad / Opinión de cumplimiento de legalidad**

**5.1 Fundamento de la opinión desfavorable**

*Se detallarán los incumplimientos legales que dan lugar a emitir una opinión desfavorable*

**5.2 Opinión sobre cumplimiento de legalidad desfavorable**

Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la opinión de cumplimiento desfavorable”, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X no resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**5.3 Párrafos de énfasis**

**6. Otros asuntos /Observaciones que no afectan a la opinión financiera y de cumplimiento de legalidad**

Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 3 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión y que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización

**7. Recomendaciones**

**8. Alegaciones**

Firma del responsable del OCEX

Fecha

Lugar de emisión

Ejemplo 9

**Informe con denegación o abstención de opinión**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales y de cumplimiento de legalidad
- Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, según el PGCP o instrucción contable.
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**1. Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida (*cuando lo permita o requiera la normativa del OCEX*) en el anexo 1 de este Informe.

Asociada a la auditoría financiera de las cuentas anuales, hemos planificado y ejecutado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 2 de este Informe (*cuando se considere conveniente*)

**2. Responsabilidad del órgano de dirección en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad**

Los administradores de la entidad son responsables de formular y presentar las cuentas generales/anuales de la entidad adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública 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 y presentación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Además de la responsabilidad de formular y presentar las cuentas anuales, los Administradores de la entidad deben garantizar que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas y sobre la legalidad de las operaciones efectuadas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales y que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en los estados financieros resultan, en todos los aspectos significativos, conformes con la normativa aplicable.

Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la abstención de opinión financiera y/o de cumplimiento" no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría financiera y/o cumplimiento.

<b>Ejemplo 9</b> <b>Informe con denegación o abstención de opinión</b> Modelo de Entidad Pública Administrativa	
<b>4. Informe de auditoría financiera / Opinión de la auditoría financiera sobre las cuentas anuales de 201X</b>	
<b>4.1. Fundamento de la abstención de opinión financiera</b>	Se detallarán los hechos y circunstancias que dan lugar a la abstención en la emisión de una opinión financiera
<b>4.2. Abstención de opinión financiera sobre las cuentas anuales de 201X</b>	Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión financiera sobre la Cuenta de la Administración/ cuentas anuales adjuntas.
<b>4.3. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b>	
<b>5. Opinión sobre cumplimiento de legalidad</b>	
<b>5.1. Fundamento de la abstención de opinión de cumplimiento</b>	<i>Se detallarán los incumplimientos legales o circunstancias que dan lugar a una abstención de opinión sobre el cumplimiento de legalidad.</i>
<b>5.2. Abstención de opinión sobre cumplimiento de legalidad</b>	Debido a la importancia de los incumplimientos descritos en el párrafo “Fundamento de la abstención opinión de cumplimiento”, no podemos expresar una opinión sobre si las actividades, operaciones financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.
<b>6. Otros asuntos/Observaciones que no afectan a la denegación de opinión financiera y de cumplimiento de legalidad</b>	Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 3 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización.
<b>7. Recomendaciones</b>	
<b>8. Alegaciones</b>	
<b>Firma del responsable del OCEX</b>	
<b>Fecha</b>	
<b>Lugar de emisión</b>	

Ejemplo 10

**Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) y de cumplimiento (con seguridad limitada) con opinión y conclusión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

Las **circunstancias** son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales con seguridad razonable
- Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, según el PGCP o instrucción contable.
- Auditoría de cumplimiento de legalidad con seguridad limitada
- Iniciativa propia, petición parlamentaria, del gobierno, del pleno municipal....

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

A ... (entidad fiscalizada, parlamento, pleno municipal....)

**1. Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida en el anexo X/apartado X de este Informe.

Además, como parte de la fiscalización de las cuentas anuales, hemos planificado y ejecutado una revisión de cumplimiento de legalidad para emitir un conclusión de seguridad limitada sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes en determinados aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos. La naturaleza, los objetivos y el alcance del trabajo sobre el cumplimiento fueron limitados si se comparan con los previstos para emitir una opinión con seguridad razonable. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en al Anexo 2 de este Informe (*cuando se considere conveniente*).

**2. Responsabilidad del órgano de dirección en relación con las cuentas anuales y con el cumplimiento de legalidad**

La dirección de la entidad es responsable de formular y presentar las cuentas generales/anuales de la entidad adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública 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 y presentación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Además de la responsabilidad de formular y presentar las cuentas anuales, la dirección de la entidad deben garantizar que las actividades, operaciones financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

Ejemplo 10

**Informe de fiscalización financiera (seguridad razonable) y de cumplimiento (con seguridad limitada) con opinión y conclusión favorable**

Modelo de Entidad Pública Administrativa

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración/las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra fiscalización.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría financiera requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

En el ámbito de la auditoría de cumplimiento, la revisión se ha limitado básicamente a la aplicación de procedimientos analíticos y actividades de indagación. No hemos llevado a cabo una auditoría, por lo que nuestra conclusión proporciona solo seguridad limitada, acorde con el trabajo realizado en el contexto de la revisión sobre cumplimiento.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría financiera y para fundamentar nuestras conclusiones sobre el cumplimiento de la legalidad, que expresamos en forma de seguridad limitada.

**4. Opinión de la auditoría financiera sobre las cuentas anuales de 201X**

En nuestra opinión, la Cuenta de la Administración/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 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**5. Conclusión sobre el cumplimiento de legalidad**

Como resultado de nuestro trabajo, las actividades, operaciones financieras y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 201X resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**6. Otros asuntos /Observaciones que no afectan a la opinión y a la conclusión**

Como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 3 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión y a la conclusión sobre legalidad y que consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización.

**7. Recomendaciones**

**8. Alegaciones**

Firma del responsable del OCEX

Fecha

Lugar de emisión

Ejemplo 11

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad limitada) con salvedades.**

Las circunstancias son, entre otras:

- Fiscalización de cuentas anuales elaboradas por la Intervención General de la Comunidad Autónoma de conformidad con la Ley de Hacienda Pública.
- Existen múltiples salvedades y una limitación al alcance.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre el cumplimiento de la legalidad.
- Basado en la ISSAI-ES 200, NIA-ES 700 y en la GPF-OCEX 4001.

**INFORME DE FISCALIZACIÓN**

Al órgano parlamentario / Al Presidente

**1 Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la Administración de la Comunidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida en el anexo X de este Informe.

Además, como parte de la fiscalización, hemos planificado y ejecutado una revisión de cumplimiento para emitir una conclusión de seguridad limitada sobre si las actividades, las operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio, y la información reflejada en la Cuenta de la Administración del ejercicio 2017 resultan conformes en determinados los aspectos significativos con las normas aplicables. La naturaleza, los objetivos y el alcance del trabajo sobre el cumplimiento fueron limitados si se comparan con los previstos para emitir una opinión con seguridad razonable. El marco normativo que resulta aplicable se detalla o resume en el Anexo 2 de este Informe (cuando se considere conveniente).

*(Se podrá señalar, de acuerdo con las normas de cada OCEX, el equipo de auditoría que ha intervenido y el periodo de realización del trabajo)*

**2 Responsabilidad del Gobierno en relación con la Cuenta de la Administración y con el cumplimiento de la legalidad**

La Intervención General de ..... tiene la responsabilidad de elaborar la Cuenta de la Administración adjunta, de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la Administración de la Comunidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable, que se identifica en la nota X de la memoria, y del control interno que se considere necesario para permitir la preparación de la Cuenta de la Administración libre de incorrección material, debida a fraude o error.

La mencionada Cuenta fue elaborada por el Interventor General el 15 de marzo de 2018, y presentada al OCEX, conforme a la normativa de aplicación, el 30 de junio de 2018.

Además, el Gobierno debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejadas en la Cuenta de la Administración resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.



Ejemplo 11

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad limitada) con salvedades.**

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración basada en nuestra fiscalización.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en la Cuenta de la Administración y sobre el cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos en la normativa durante el ejercicio fiscalizado. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en la Cuenta de la Administración, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de la Cuenta de la Administración, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de la Cuenta de la Administración tomada en su conjunto.

En el ámbito de la auditoría de cumplimiento, la revisión se ha limitado básicamente a la aplicación de procedimientos analíticos y actividades de indagación. No hemos llevado a cabo una auditoría, por lo que nuestra conclusión proporciona solo seguridad limitada, acorde con el trabajo realizado en el contexto de la revisión sobre cumplimiento.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría financiera con salvedades y para fundamentar nuestras conclusiones sobre el cumplimiento de la legalidad, que expresamos en forma de seguridad limitada.

**4. Informe de auditoría financiera**

**4.1 Fundamento de la opinión con salvedades**

*Limitaciones al alcance*

- a) No existe un inventario completo y actualizado que recoja detalladamente la composición y valoración de los principales epígrafes del inmovilizado. El sistema contable sólo permite ...

*Incorrecciones*

- b) La cuenta del resultado económico patrimonial y el pasivo del balance no recogen ninguna cantidad en concepto de estimación de los intereses de demora que pudieran devengarse por la aplicación del artículo 216.4 del TRLCSP y otras causas. Aunque se desconoce el importe exacto que finalmente pudiera ser exigible, la estimación mínima realizada por la entidad asciende a 50,0 millones de euros.
- c) La cuenta 411 "Acreedores periodificación gastos presupuestarios" del pasivo del balance a 31 de diciembre de 2017 muestra un saldo de 1.500,0 millones de euros, correspondientes a "Convenios deuda sanitaria", que debería reclasificarse a las cuentas correspondientes a ....

El conjunto de salvedades expuestas en los párrafos b) a c) suponen que el resultado presupuestario del ejercicio (superávit) y el resultado económico patrimonial están sobrevalorados en 000, 0 millones de euros, el inmovilizado material está sobrevalorado en 000,0 millones de euros, los acreedores a corto plazo están infravalorados en 000,0 millones de euros, los fondos propios están sobrevalorados en 000,0 millones de euros y el remanente de tesorería está sobrevalorado en 00,0 millones de euros.

**4.2 Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la limitación al alcance descrita en el párrafo a) y excepto por los efectos de los hechos descritos en los párrafos b) a c) del apartado "Fundamento de la opinión con salvedades", la Cuenta de la Administración adjunta expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Comunidad a 31 de diciembre de 2017, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información

Ejemplo 11

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad limitada) con salvedades.**

financiera pública que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**4.3 Párrafo de énfasis**

Adicionalmente se indican a continuación otros aspectos de interés puestos de manifiesto en el curso de la fiscalización efectuada:

- a) Tal como se indica en la nota 2.1 del apartado 1 de la memoria de la Cuenta de la Administración, a 31 de diciembre de 2017 los fondos propios presentan un importe negativo de 000,0 millones de euros, que está originado por los resultados negativos de 2017 unido al de ejercicios anteriores, que no son compensados con la cifra de patrimonio.

Por otra parte, el fondo de maniobra de la Administración alcanza al cierre del ejercicio el importe negativo de 00.000,0 millones de euros, con el consiguiente impacto en la situación de liquidez o solvencia a corto plazo de la Administración.

Estas cuestiones no modifican nuestra opinión de auditoría.

**4.4 Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión**

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

- a) Durante el ejercicio 2017 la Comunidad ha asumido la titularidad de deudas de entes públicos por un total de 000,0 millones de euros. La mayor parte de la asunción corresponde a deuda financiera por subrogación de préstamos, que supone el 54,5%. El Fondo de Liquidez Autonómica (FLA) representa el 40,1%, destinado a obligaciones por operaciones financieras de los entes públicos. Por último, la asunción derivada de las obligaciones comerciales de entes públicos atendidas por las dos fases del mecanismo extraordinario de pago a proveedores ha representado el 5,4% del total asumido.
- b) En julio de 2017 se ha practicado y comunicado la liquidación definitiva de los recursos del sistema de financiación de las comunidades autónomas y de la participación en los fondos de convergencia autonómica regulados en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, correspondiente al ejercicio 2016, de la que resulta a la Comunitat Valenciana un saldo positivo por importe de 000,0 millones de euros.

Adicionalmente, como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 1 se incluye un detalle de otras observaciones y hallazgos que si bien no afectan a la opinión, ni son significativas, consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios o usuarios del presente informe de fiscalización.

**4.5 Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

.....

**5 Fiscalización de cumplimiento de la legalidad**

**5.1 Conclusiones respecto del cumplimiento**

Como resultado del trabajo efectuado, se han puesto de manifiesto durante el ejercicio 2017 los siguientes incumplimientos significativos de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos:

- a) La revisión del cumplimiento de la normativa aplicable a la concesión y gestión de transferencias y subvenciones ha puesto de manifiesto ciertas incidencias, que:
- a.1 No
  - a.2 xx
- b) Tras la revisión de una muestra representativa de expedientes de contratación formalizados en el ejercicio 2017 se puede concluir que la Entidad no cumple de forma razonable con los principios generales de contratación establecidos en el TRLCSP.

En el anexo y del presente Informe se detallan los aspectos más significativos observados en el curso de la fiscalización.

- c) La revisión del cumplimiento de la normativa aplicable a la gestión del personal ha puesto de manifiesto que

Ejemplo 11

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) con salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad limitada) con salvedades.**

durante el ejercicio 2017 no se ha cumplido de forma razonable con la normativa aplicable a la gestión del personal, fundamentalmente debido a que:

- c.1 No se han respetado en las incorporaciones de personal funcionario o laboral los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad.
- c.2 Se ha evitado de forma sistemática e injustificada durante todo el periodo fiscalizado que la Intervención pudiese realizar la preceptiva fiscalización previa de las nóminas mensuales.
- d) En determinados casos no se han aplicado debidamente las normas sobre retribuciones del sector público, dando lugar a pagos indebidos.

Las circunstancias concurrentes en relación con los hechos señalados en los párrafos x) y x) anteriores permiten concluir que reúnen los requisitos para considerarlos indiciarios de la posible existencia de **responsabilidad contable** y en consecuencia se notificarán con esa consideración al Tribunal de Cuentas.

**5.2 Conclusiones respecto del cumplimiento *Alternativamente***

Como resultado del trabajo efectuado, las actividades realizadas, y la información reflejada en las cuentas anuales del ejercicio 2017 resultan conformes, en los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**5.3 Otros asuntos que no afectan a las conclusiones**

Adicionalmente, se indican a continuación otros aspectos de interés puestos de manifiesto en el curso de la fiscalización efectuada:

- a) En 2017 se ....

Como parte de la revisión realizada, en el Anexo 2 se incluye un detalle de aquellas observaciones y hallazgos relacionados con la fiscalización de la legalidad que si bien no afectan a las conclusiones generales, consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios/usuarios del presente informe de fiscalización.

**6. Recomendaciones**

Se podrá un apartado con las recomendaciones que se hayan considerado más relevantes para mejorar la gestión económico administrativa de la Entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley de creación del OCEX.

Si estas recomendaciones son numerosas, se podrá utilizar un anexo 3 específico para que el cuerpo principal del informe mantenga una cierta proporcionalidad.

**7. Alegaciones**

Incluir párrafos sobre alegaciones, que se adjuntarán en un anexo.

**Firma del responsable del OCEX**

**Fecha**

**Lugar de emisión**

Ejemplo 12

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.**

Las circunstancias son, entre otras:

- Fiscalización de cuentas anuales elaboradas por la Intervención General de la Comunidad Autónoma de conformidad con la Ley de Hacienda Pública.
- Sin salvedades
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre el cumplimiento de la legalidad.
- Basado en la ISSAI-ES 200, en las NIA-ES 700 y en la GPF-OCEX 4001.

**INFORME DE FISCALIZACIÓN FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO**

Al órgano parlamentario / Al Presidente de la

**1 Introducción**

El OCEX, en virtud de lo dispuesto en el artículo X de su ley de funcionamiento, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación de 201X, ha auditado la Cuenta de la Administración de la Comunidad ZZZ correspondiente al ejercicio 201X, que está formada por el balance a 31 de diciembre de 201X, 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 correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y se adjuntan íntegramente o de forma resumida en el anexo X de este Informe.

Conjuntamente con la auditoría financiera de la Cuenta de la Administración, hemos planificado y ejecutado una fiscalización de cumplimiento para emitir una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en la Cuenta de la Administración del ejercicio 2017 resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

**2. Responsabilidad del Gobierno en relación con la Cuenta de la Administración y con el cumplimiento de la legalidad**

La Intervención General de ..... tiene la responsabilidad de elaborar la Cuenta de la Administración adjunta, de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de la Administración de la Comunidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable, que se identifica en la nota X de la memoria de las cuentas anuales, y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de la Cuenta libre de incorrección material, debida a fraude o error.

La mencionada cuenta fue elaborada por el Interventor General el 15 de marzo de 2018, y presentada al OCEX, conforme a la normativa de aplicación, el 30 de junio de 2018.

Además, el Gobierno debe garantizar que las actividades, las operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en la Cuenta de la Administración resultan conformes con las normas aplicables y establecer los sistemas de control interno que consideren necesario para esa finalidad.

**3. Responsabilidad del OCEX**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la Cuenta de la Administración adjunta y sobre la legalidad de operaciones efectuadas basada en nuestra fiscalización.

Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dichos principios exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales y que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas durante el ejercicio y la información reflejada en la Cuenta de la Administración del ejercicio resultan conformes en todos los aspectos significativos con las normas aplicables.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en la Cuenta de la Administración y sobre el cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos

Ejemplo 12

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.**

en la normativa durante el ejercicio fiscalizado. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en la Cuenta de la Administración, debida a fraude o error, como de incumplimientos significativos de la legalidad. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de la Cuenta de la Administración, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de la Cuenta de la Administración tomada en su conjunto.

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

**4 Informe de auditoría financiera**

**4.1 Opinión de auditoría financiera**

En nuestra opinión, la Cuenta de la Administración adjunta expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Comunidad a 31 de diciembre de 2017, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

**4.2 Párrafo de énfasis**

Llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota XXX de la memoria adjunta (Se describirán aquellos hechos, cuestiones u operaciones relacionadas con las cuentas anuales que sean relevantes, inusuales o atípicas).

Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

**4.3 Otras cuestiones significativas que no afectan a la opinión**

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

xxx

Adicionalmente, como parte de la fiscalización realizada, en el Anexo 1 se incluye un detalle de otras observaciones y hallazgos que si bien no afectan a la opinión, ni son significativas, consideramos que pueden resultar de interés a los destinatarios o usuarios del presente informe de fiscalización.

**5. Informe sobre cumplimiento de legalidad**

**5.1 Opinión sobre cumplimiento de la legalidad**

En nuestra opinión, como resultado del trabajo efectuado, las actividades realizadas y la información reflejada en la Cuenta de la Administración del ejercicio 2017 resultan conformes, en los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos.

**6 Recomendaciones**

Se podrá un apartado con las recomendaciones que se hayan considerado más relevantes para mejorar la gestión económico administrativa de la Entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley de creación del OCEX.

Si estás recomendaciones son numerosas, se podrá utilizar una anexo 2 específico para que el cuerpo principal del informe mantenga una cierta proporcionalidad.

**7 Alegaciones**

Incluir párrafos sobre alegaciones, que se adjuntarán en un anexo.

**Firma** del responsable del OCEX

Ejemplo 12

**Informe de auditoría financiera (de seguridad razonable) sin salvedades,  
junto con informe de cumplimiento (de seguridad razonable) sin salvedades.**

**Fecha y lugar de emisión**

**Nota:** El contenido y el orden de los anexos y su misma inclusión en el informe se determinarán en cada caso en función de las circunstancias y de la normativa de cada OCEX. En unos casos determinada materia podrá ir en un anexo, en otros en un capítulo del informe, y en otros quizás no sea necesaria ni lo uno ni lo otro.

**Anexo 1 Observaciones y hallazgos que no afectan a la opinión de auditoría financiera**

**Anexo 2 Revisión de la contratación/ subvenciones/ ...**

Se utilizará este anexo cuando en el alcance del trabajo se incluya la fiscalización específica del cumplimiento de determinadas áreas como contratación, subvenciones etc.

Se creará un anexo para cada una de las áreas fiscalizadas.

**Si las normas internas de un OCEX lo requieren, este apartado podrá ponerse como un capítulo del informe.**

Si en el PAA no está prevista la fiscalización específica del cumplimiento de la normativa de un área específica, las observaciones y hallazgos no significativos relacionados con incumplimientos de la normativa se incluirán en un apartado del anexo anterior.

**Anexo 3 Recomendaciones**

**Si las normas de un OCEX lo requieren, este apartado podrá ponerse en el apartado 6 del informe.**

**Anexo 4 Cuentas anuales del ejercicio**

**Si las normas de un OCEX lo requieren, podrá ponerse un resumen de las cuentas anuales,** aunque en este caso deberá ponerse un enlace o una referencia al sitio donde puedan consultarse las cuentas anuales completas.

**Anexo 5 Alegaciones e informe sobre las mismas**

Además, 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 o metodología del trabajo o las salvedades del informe, podrá incluir al principio los siguientes anexos:

**Anexo X Objetivos, alcance y metodología**

**Anexo Z Marco normativo**

**Anexo Y Información adicional sobre las salvedades del informe de auditoría**

En el apartado Fundamentos de la opinión con salvedades, del informe de auditoría financiera, se deben describir de forma clara, precisa y concreta los hechos, circunstancias, operaciones transacciones, que superando la materialidad fijada constituyen salvedades por incumplimiento de principios contables (errores en aplicación de principios, omisiones de información o variación en los principios contables), así como aquellos que supongan salvedades por limitaciones al alcance.

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

En aquellos casos en que concurren 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 anexo para ampliar con información relevante el contenido del informe de auditoría.