

	Apartado
I. Introducción	
Presentación	1-2
Principios de fiscalización do sector público	3-4
Finalidade da norma	5-6
Aplicabilidade	7-8
O sistema de control de calidade e a función dos equipos de auditoría	9-10
Obxectivo do auditor público	11
Definicións	12
II. Requirimentos xerais	
Responsabilidades de liderado na calidade das auditorías	13
Requirimentos de ética aplicables	14-19
Asignación de equipos ás fiscalizacións	20-21
Realización do encargo	22-32
Documentación	33
III. Procedementos de control de calidade na tramitación e emisión dos informes polo equipo do encargo	
Borrador previo para discusión	34-35
Discusión do borrador previo co fiscalizado	36-37
Referenciación	38
Controis de calidade do equipo de fiscalización	39-41
Tramitación do informe	42
Alegacións	43
Publicidade	44
IV. Revisión de control de calidade da fiscalización	
Control de calidade do equipo revisor	45-50
Documentación	51
V. Revisión de control de calidade na emisión dos informes	
Control de calidade do equipo revisor	52-54

Anexo 1 Criterios de calidade dos informes de fiscalización

Anexo 2: Control de calidade: Revisión do auditor encargado do traballo/técnico de auditoría

Anexo 3: Control de calidade: Revisión do auditor xefe

Anexo 4: Control de calidade do equipo revisor da fiscalización

Anexo 5: Control de calidade do equipo revisor do informe

Nota 1: Para facilitar a análise e utilización desta guía práctica de fiscalización púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e parágrafo referencia.

Por exemplo: (ISSAI-ES 200; P5) significa que o parágrafo en cuestión ten o seu fundamento no apartado 5 da ISSAI-ES 200.

Nota 2: A marca (*) quere dicir que ese punto está incluído nos cuestionarios recolleitos nos anexos.

I. Introducción

Presentación

1. Os órganos de control externo (OCEX) veñen emitindo informes de fiscalización que son un referente en canto ao seu contido e calidade técnica, cuxa utilidade para os destinatarios dos mesmos, parlamentos, gobernos, entidades locais, outros entes públicos e cidadáns en xeral, foi numerosas veces explicitamente recoñecida.

Emitir informes de fiscalización que cumpran os adecuados estándares de calidade é fundamental para manter a reputación e credibilidade dos OCEX.

Sen prexuízo da calidade tradicional dos seus informes, os OCEX deben manter un proceso continuo de mellora das súas fiscalizacións cuxo resultado final plásmase naqueles. Ese permanente proceso de actualización e mellora queda reflectido, por exemplo, no desenvolvemento das GPF-OCEX que recollen as normas técnicas de auditoría máis actuais.

A entrada en vigor no noso país das NIA-ES o 1 de xaneiro de 2015 e a aprobación en 2014 por parte dos presidentes das ICEX das ISSAI-ES, esixen manter actualizados os métodos de traballo dos OCEX, sendo un dos seus elementos fundamentais a introdución dun completo sistema de control de calidade das fiscalizacións.

2. Esta Guía práctica adapta a NIA-ES 220 “Control de calidade da auditoría de estados financeiros” e a ISSAI 1220 ás circunstancias dos OCEX e proporciona orientacións adicionais para a súa aplicación.

Para facilitar a súa comprensión e aplicación, as normas e consideracións establecidas nas ISSAI-ES 100 e 200, ISSAI 1220 e NIA-ES 220 sobre o control de calidade, están incorporadas a guía práctica de fiscalización de forma que **só sexa necesario manexar e consultar esta guía**.

Por outra banda, aínda que a NIA-ES 220 refírese aos controis de calidade das auditorías de estados financeiros, a presente guía aplicarase a todo tipo de auditorías ou fiscalizacións realizadas polos OCEX.

Principios de fiscalización do sector público (ISSAI-ES 100)

3. Requirimentos organizativos:

“23. As ICEX deben establecer e manter procedementos adecuados de ética e control de calidade.

Cada ICEX debe establecer e manter procedementos de ética e control de calidade a nivel organizativo, o que brindará unha seguridade razoable de que a ICEX e o seu persoal cumpren coas normas profesionais e os requirimentos éticos, legais e regulatorios aplicables. A ISSAI 30 - Código de Ética e a ISSAI 40 - Control de Calidade para as EFS¹ ofrecen orientación respecto diso. A existencia destes procedementos a nivel da ICEX é un requisito previo para aplicar ou desenvolver as normas nacionais baseadas nos Principios Fundamentais de Fiscalización.” (ISSAI-ES 100; P 23).

4. Principios xerais:

“26. Os auditores deben realizar a auditoría de acordo coas normas profesionais sobre control de calidade.

As políticas e procedementos sobre control de calidade dunha ICEX deben cumprir coas normas profesionais, co obxectivo de garantir que as auditorías se leven a cabo a un alto nivel. Os procedementos de control de calidade deben abarcar aspectos tales como a dirección, revisión e supervisión do proceso de auditoría e a necesidade de facer consultas para tomar decisións sobre asuntos complexos ou controvertidos. Os auditores poden atopar máis orientación na ISSAI 40 - Control de Calidade para as EFS.” (ISSAI-ES 100; P 26).

¹ A ISSAI 40 Control de Calidade para as EFS, adapta a Norma Internacional de Control de Calidade (NICC 1) ao sector público.

Finalidade da norma

5. A NIA-ES 220 trata das responsabilidades² específicas que teñen os auditores en relación cos procedementos de control de calidade dunha auditoría de estados financeiros. Tamén trata das responsabilidades do revisor de control de calidade do encargo. (NIA-ES 220; P1).
6. Esta guía, que recolle os requirimentos da NIA-ES 220 aplicables aos OCEX, está dirixida aos membros dos seus órganos de goberno como -conselleiros, síndicos ou presidentes- e a todas as persoas que traballen ao servizo dos OCEX e que interveñan no labor de auditoría. A todos eles denomínaselles en diante de forma xenérica “auditores públicos” ou “auditores”.

Aplicabilidade

7. A presente Guía de control de calidade, que recolle e desenvolve a NIA-ES 220, é aplicable a todas as fiscalizacións que realicen os OCEX. (ISSAI 1220; P2)

Determinados aspectos relacionados cos procedementos de tramitación interna dos informes, trámite de alegacións e aprobación, deben ser adaptados ás particularidades normativas e organizativas de cada OCEX, mantendo o espírito que inspira esta guía de control de calidade.

8. Distínguense tres niveis de control de calidade:
 - Os procedementos e controis de calidade sinalados nos apartados II a III desta guía realizaranse en todas as fiscalizacións sen excepción polo auditor e o equipo do encargo.
 - O proceso de revisión de control de calidade dos informes de fiscalización, que se desenvolve no apartado V desta guía, realizaraa o equipo revisor de control de calidade, sobre as fiscalizacións para determinar polo órgano de goberno do OCEX.
 - Os procedementos e controis de calidade sobre o conxunto do traballo de fiscalización recollidos no apartado IV desta guía son aplicables a aquelas fiscalizacións baseadas nos principios da ISSAI-ES 200 e ás que determinase o órgano de goberno do OCEX ao comezo de cada exercicio atendendo a consideracións de tamaño, complexidade, risco ou interese público. Executaranse polo equipo revisor de control de calidade.

O sistema de control de calidade e a función dos equipos de auditoría

9. O órgano de goberno dos OCEX é o responsable de introducir e manter os procedementos xerais de control de calidade dentro dos OCEX, aínda que a responsabilidade executiva pode delegarse. (ISSAI-ES 200; P 37 e NIA-ES 220; P2).

O órgano de goberno dos OCEX toma todas as decisións acerca dos asuntos clave da institución e a súa actividade profesional. As súas actitudes e mensaxes aos funcionarios constitúen os “compromisos da alta dirección”³ os cales deben transmitir un sólido apoio ao traballo de calidade e á cultura de control de calidade.

Os membros dos órganos de goberno deben ser os líderes e promotores dunha cultura de control de calidade dentro dos OCEX e de que se manteñan as normas de control de calidade e demais axudas prácticas e guías que se requiran para apoiar a calidade das fiscalizacións.

O compromiso dos conselleiros ou síndicos con estes obxectivos é imperativo, se se espera ter éxito no desenvolvemento e conservación do control de calidade.

O órgano de goberno dos OCEX debe aprobar os programas anuais de actuación e asignar tarefas aos equipos⁴. Ademais, debe designar aos responsables das revisións de control de calidade.

Suxírese lembrar periodicamente a todo o persoal dos equipos de auditoría que observen as políticas e

² As responsabilidades establecidas nas normas de auditoría refírense aos aspectos puramente técnicos. As responsabilidades administrativas ou doutro tipo deben ser establecidas en normas de rango adecuado, por exemplo para os auditores privados son as establecidas na Lei de Auditorías de Contas (Lei 22/2015). Nos OCEX son as súas normas propias e as de carácter xeral dos funcionarios públicos.

³ O *Tone at the Top* na terminoloxía anglosaxoa.

⁴ De conformidade coa normativa interna de cada OCEX.

procedementos de control de calidade do OCEX e que utilicen as ferramentas dispoñibles para cumprir cos requirimentos establecidos. Débense pedir comentarios e suxestións para mellorar ditas políticas e procedementos.

10. Os auditores do sector público encargados de realizar auditorías de estados financeiros de conformidade coas normas baseadas nos principios da ISSAI-ES 200, están obrigados a cumprir cos requirimentos de control de calidade.

O auditor xefe ou auditor encargado do traballo debe (ISSAI-ES 200; P 38):

- Asumir a responsabilidade da calidade total de cada traballo de auditoría.
- Asegurarse de que os membros do equipo de auditoría cumpren coas esixencias éticas pertinentes.
- Concluir sobre o cumprimento dos requisitos de independencia que son aplicables ao traballo de auditoría, e emprender as accións pertinentes para eliminar calquera aspecto que ameace dita independencia.
- Asegurarse de que o equipo de auditoría e calquera experto externo contratado contén no seu conxunto coa competencia e capacidade precisas.
- Aceptar a responsabilidade dos resultados da auditoría dirixindo, supervisando e levando a cabo a auditoría; e asegurar que as revisións se realizan de conformidade coas políticas e procedementos establecidos.

Obxectivo do auditor público

11. O auditor público debe utilizar procedementos de control de calidade adecuados na execución do seu traballo con obxecto de proporcionar unha seguridade razoable de que: (ISSAI-ES 200; P35 e NIA-ES 220; P6)

(a) a auditoría cumpre coas normas legais e profesionais aplicables (ISSAI-ES e NIA-ES) e

(b) o informe de auditoría é adecuado de acordo coas circunstancias.

Definicións

12. Para os efectos desta guía teranse en conta as seguintes definicións, baseadas na NIA-ES 220, apartado 7, e adaptadas á contorna de cada OCEX:

(a) Equipo revisor de control de calidade da auditoría/fiscalización: un auditor do OCEX, unha persoa externa debidamente cualificada, ou un equipo formado por varias persoas, ningunha das cales forma parte do equipo do encargo, con experiencia e autoridade suficientes e adecuadas para avaliar obxectivamente o traballo, os xuízos significativos que o equipo de auditoría realizou e as conclusións alcanzadas a efectos da formulación do informe.

(b) Equipo de auditoría ou equipo do encargo: todos os membros do equipo de auditoría que realizan a fiscalización, así como calquera persoa contratada, que realizan procedementos de fiscalización en relación co encargo. Exclúense os expertos externos⁵, non auditores, contratados de maneira específica e as persoas cuxa participación se limita a consultas (NIA-ES 220; PA10).

O equipo de auditoría estará formado por: o auditor xefe ou responsable do traballo, os auditores encargados do traballo, técnicos de auditoría e axudantes de auditoría. As denominacións concretas variarán en cada OCEX.

(c) O equipo de auditoría estará dirixido polo auditor responsable do traballo ou auditor xefe⁶, que será o máximo responsable técnico da fiscalización, desde a súa planificación ata a formulación do informe.

O auditor xefe dependerá do conselleiro ou síndico ponente do informe.

(d) Revisión de control de calidade da auditoría/fiscalización: proceso deseñado para avaliar de forma obxectiva, na data do informe ou con anterioridade a ela, os traballos de auditoría, os xuízos

⁵ A NIA-ES 620, "Utilización do traballo dun experto do auditor", apartado 6(a), define o termo "experto do auditor".

⁶ O posto de auditor xefe ou responsable do traballo, ten distintas denominacións en cada OCEX: auditor coordinador, auditor supervisor, director técnico, director de fiscalización, auditor, ...

significativos realizados polo equipo de auditoría e as conclusións alcanzadas a efectos da formulación do informe.

- (e) Revisión de control de calidade na emisión dos informes: proceso deseñado para avaliar de forma obxectiva, na data do informe ou con anterioridade a ela, o adecuado cumprimento das normas que regulan a formulación dos distintos apartados do informe.
- (f) Normas profesionais ou normas técnicas de auditoría: Normas Internacionais de Auditoría (NIA-ES), ISSAI-ES, GPF-OCEX e normas internas de cada OCEX.
- (f) Requisitos de ética aplicables: normas de ética ás que están suxeitos tanto os membros do órgano de goberno e o equipo de auditoría como o equipo revisor de control de calidade da fiscalización, segundo as especificidades aplicables en cada caso.
- (g) Encargo: traballo levado a cabo ao exercer as funcións do OCEX, é dicir as fiscalizacións ou auditorías (estes termos utilízanse indistintamente).

II. Requisitos xerais

Responsabilidades de liderado na calidade das auditorías

- 13. O conselleiro ou síndico ponente asumirá a responsabilidade da calidade global de cada encargo de auditoría que lle sexa asignado. *(NIA-ES 220; P8 e ISSAI-ES 200; P38).*

Requisitos de ética aplicables

- 14. Os conselleiros ou síndicos, todos os membros do equipo de auditoría e o equipo revisor do control de calidade deben cumprir cos requisitos éticos relevantes e ser independentes. Os principios éticos deben estar presentes na conduta profesional do auditor. *(ISSAI-ES 100; P24)*
- 15. Os auditores públicos deben actuar con independencia de modo que os seus informes sexan imparciais e sexan vistos desa maneira polos destinatarios dos mesmos. *(ISSAI-ES 100; P24)*

As opinións, conclusións e recomendacións dos informes requiren a consideración obxectiva dos feitos e o seu xuízo imparcial. O auditor, ademais de ser imparcial, debe evitar calquera actitude ou situación que permita a terceiros dubidar da súa independencia.

A independencia do auditor público pode estar diminuída por incompatibilidades de orde persoal, de orde externa e nas súas relacións coa estrutura administrativa da entidade auditada. En caso de producirse algunha de tales limitacións, o auditor deberá absterse de participar na fiscalización.

- 16. A independencia, as facultades e as responsabilidades do auditor no sector público expoñen elevadas esixencias éticas aos OCEX e o seu persoal de auditoría. O código deontolóxico dos auditores pertencentes ao sector público debe ter en conta tanto as esixencias éticas dos funcionarios públicos en xeral como as esixencias específicas dos auditores en particular *(recollidas no Código de ética de INTOSAI, ISSAI 30, ISSAI-ES 100; P24 e ISSAI 1220; P5)*
- 17. De acordo co Código de ética de INTOSAI (ISSAI 30), os valores e principios que deben guiar o labor cotián dos membros dos órganos de goberno e dos equipos de auditoría son:
 - (a) Integridade.
 - (b) Independencia.
 - (c) Obxectividade.
 - (d) Segredo profesional/confidencialidade.
 - (e) Competencia e dilixencia profesionais.

- 18. Ao comezo de cada exercicio, tras a aprobación do Programa anual de actuación (PAA) os membros dos órganos de goberno e os auditores comunicarán a Secretaría Xeral do OCEX se existe algún posible conflito de intereses de tipo persoal ou profesional en relación con algunha das entidades incluídas no PAA. Se así fóra, o órgano competente terá en consideración dita circunstancia á hora de resolver sobre a asignación de tarefas, de forma que poida evitarse.

Unha vez aprobada e comunicada aos equipos de auditoría a resolución de asignación de tarefas, os auditores, técnicos de auditoría e os axudantes de auditoría comunicarán ao auditor responsable da

fiscalización se existe algún posible conflito de intereses de tipo persoal ou profesional en relación con algunha das entidades para que non formen parte do equipo de auditoría asignado á súa fiscalización.

Todos os membros dos órganos de goberno e do equipo de auditoría teñen a obriga de comunicar calquera circunstancia que, en relación ao traballo asignado, poida menoscabar a súa actuación baixo os principios éticos e de independencia, de forma que se poida modificar a asignación de tarefas.

No apartado referido ao equipo da memoria de planificación recollerase expresamente que ningún dos compoñentes do equipo, nin o síndico ou conselleiro relator, puxo de manifesto a existencia de ningún conflito de intereses en relación co ente fiscalizado. Todos os membros do equipo deben documentar que leron e comprenden o contido da devandita memoria⁷. (*)

19. Durante a auditoría, o auditor xefe ou responsable do traballo manterá unha especial atención, mediante a observación e a realización das indagacións que considere oportunas, ante situacións evidentes de incumprimento polos membros do equipo do encargo dos requirimentos de ética aplicables. (*) (NIA-ES 220; P9).

Se, a través do sistema de control de calidade ou por outros medios, chegasen ao coñecemento do auditor xefe ou responsable do traballo ou ao equipo revisor de control de calidade do encargo cuestións que indiquen que os membros do equipo de auditoría incumpriron requirimentos de ética aplicables, comunicaranos ao órgano de goberno do OCEX, para que se adopten as medidas adecuadas. (NIA-ES 220; P10).

Asignación de equipos ás fiscalizacións

20. O auditor xefe debe asegurarse de que tanto o equipo de auditoría como os expertos externos contén, no seu conxunto, coa competencia e capacidade adecuada para: (ISSAI-ES 200; P39 e NIA-ES 220; P14)

- levar a cabo a auditoría de conformidade coas normas profesionais e os requirimentos legais e regulamentarios aplicables, e
- permitir emitir un informe que sexa adecuado de acordo cos obxectivos e as circunstancias.

No apartado referido ao equipo da memoria de planificación recollerase esta circunstancia. (*)

21. Ao considerar a competencia e capacidade esperada do equipo, no seu conxunto, o auditor xefe deberá ter en conta aspectos tales por exemplo: (ISSAI-ES 200; P40 e NIA-ES 220; P A11, P A12)

- coñecemento, formación adecuada e experiencia práctica en fiscalizacións de natureza e complexidade similares;
- coñecemento das normas profesionais e legais aplicables;
- experiencia práctica en áreas técnicas, incluíndo a relativa ás tecnoloxías da información e o coñecemento en áreas especializadas de contabilidade ou auditoría;
- coñecemento relevante do sector no que opere a entidade;
- capacidade para aplicar o xuízo profesional;
- coñecemento das políticas e procedementos de control de calidade do OCEX;
- capacidade para cumprir cos termos do mandato de auditoría, incluíndo a comprensión relativa á elaboración e presentación dos informes;
- as aptitudes no campo das auditorías operativa ou de cumprimento, cando cumpra.
- o seu coñecemento das disposicións legais ou regulamentarias ou outras disposicións, así como a prevención e detección da fraude e da corrupción.

⁷ Este é un procedemento que xa está incluído nos programas de auditoría ordinarios.

Realización do encargo

Dirección, supervisión e realización

22. O auditor xefe asumirá a responsabilidade: *(NIA-ES 220; P15)*
- (a) da dirección, supervisión e realización do encargo de auditoría de conformidade coas normas profesionais e os requirimentos legais e regulamentarios aplicables; e
 - (b) de que o informe de auditoría sexa adecuado en función das circunstancias.
23. A dirección do equipo de auditoría conleva informar ao seus membros de cuestións tales como:
- As súas responsabilidades, incluída a necesidade de cumprir os requirimentos de ética aplicables e de planificar e executar unha auditoría con escepticismo profesional como require a ISSAI-ES 200 (P50).
 - As responsabilidades de cada Auditor, cando participe máis dun na realización dunha fiscalización.
 - Os obxectivos do traballo que se vai a realizar.
 - A natureza da actividade da entidade.
 - A identificación, discusión e valoración dos riscos.
 - Os problemas que poidan xurdir na realización dunha fiscalización.
 - O enfoque detallado para a realización do encargo.

Todas estas cuestións débense incluír na memoria de planificación, que debe ser lida por todos os membros do equipo. (*)

Na reunión inicial dos membros do equipo de auditoría para discutir os posibles riscos de auditoría, comentaranse os aspectos anteriores e permitirá expor preguntas aos membros con máis experiencia de forma que poida haber unha adecuada comunicación no equipo de auditoría. *(NIA-ES 220; P A13)*. (*)

Un traballo en equipo e unha formación práctica adecuadas facilitan aos membros do equipo de auditoría con menos experiencia a comprensión clara dos obxectivos do traballo que se lles asigna. *(NIA-ES 220; P A14)*.

Revisión do traballo

24. O auditor xefe asumirá a responsabilidade de que as revisións se realicen de acordo coas políticas e procedementos de revisión do OCEX. *(NIA-ES 220; P16)*.

De acordo coa NICC 1 as políticas e os procedementos relativos á responsabilidade de revisión débense establecer sobre a base de que o traballo dos membros do equipo con menos experiencia é revisado polos membros do equipo con máis experiencia *(NIA-ES 220; PA16 e NICC1; P33)*.

A supervisión do traballo realizado por todos e cada un dos membros do equipo é esencial para asegurar o cumprimento dos obxectivos da auditoría e o mantemento da calidade do traballo. *(PNASP; P3.2.2)*

O traballo dos axudantes de auditoría debe ser revisado polos técnicos de auditoría ou polos auditores, e o traballo dos técnicos e dos auditores debe ser revisado polos auditores xefes.

25. Unha revisión consiste en considerar se: *(NIA-ES 220; PA17)*
- o traballo realizouse de conformidade coas normas profesionais e os requirimentos legais e regulamentarios.
 - as cuestións significativas sometéronse a unha consideración adicional;
 - realizáronse as consultas necesarias e documentáronse e aplicáronse as conclusións resultantes;
 - é necesario revisar a natureza, o momento de realización e a extensión do traballo realizado (programas de auditoría);
 - o traballo realizado sustenta as conclusións que se alcanzaron e está adecuadamente documentado;

- a evidencia obtida é suficiente e adecuada para sustentar o informe de auditoría; e
 - alcanzáronse os obxectivos da fiscalización.
26. Na data do informe de auditoría ou con anterioridade a ela, o auditor xefe satisfarase, mediante unha revisión da documentación de auditoría e discusións co equipo de auditoría, de que se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada para sustentar as conclusións alcanzadas e para a emisión do informe de auditoría. (NIA-ES 220; P17). Para iso cumprimentará o Anexo 3.
27. A revisión oportuna polo auditor xefe dos seguintes aspectos, permite que as cuestións significativas resólvanse satisfactoriamente, na data do informe de auditoría ou con anterioridade a ela: (NIA-ES 220; PA18) (*)
- Áreas críticas de xuízo, especialmente as relacionadas con cuestións difíciles ou controvertidas detectadas no transcurso da auditoría.
 - Resolvéronse as notas de seguimento ou revisión.
 - Riscos significativos e outras áreas consideradas importantes.
 - As conclusións xerais de cada área.
 - As fichas de incidencias.
 - Calquera aspecto que se determine noutras normas de auditoría.

Tal como require a GPF-OCEX 1230, o auditor xefe debe documentar a extensión e o momento de realización das revisións, segundo os procedementos establecidos en cada OCEX.

Consideracións aplicables cando intervéñ un membro do equipo do encargo especializado nunha área específica de contabilidade ou de auditoría

28. Cando interveña un membro do equipo de auditoría especializado nunha área específica de fiscalización (por exemplo, un membro especialista en auditoría de sistemas de información ou un letrado), a dirección, supervisión e revisión do seu traballo pode incluír cuestións tales como: (NIA-ES 220; PA20)
- Acordar a natureza, o alcance e os obxectivos do seu traballo, as súas funcións e as doutros membros do equipo, así como a natureza, o momento de realización e a extensión da comunicación entre eles.
 - Avaliar a adecuación do seu traballo, incluída a relevancia e razoabilidade dos seus achados ou das súas conclusións, e a súa congruencia con outra evidencia de auditoría.

Consultas

29. O auditor xefe: (NIA-ES 220; P18)
- (a) asumirá a responsabilidade de que o equipo de auditoría realice as consultas necesarias sobre cuestións complexas ou controvertidas;
 - (b) satisfarase de que, no transcurso do encargo, os membros do equipo realizen as consultas adecuadas, tanto dentro do equipo como entre o equipo e outras persoas a un nivel adecuado.
 - (c) satisfarase de que a natureza, o alcance e as conclusións resultantes das devanditas consultas fosen acordados coa parte consultada; e
 - (d) comprobará que as conclusións resultantes das devanditas consultas fosen consideradas na fiscalización.
30. Pódese lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestións significativas de carácter técnico, de ética ou outras, cando as persoas consultadas: (NIA-ES 220; PA21)
- Foron informadas de todos os feitos relevantes, o que lles permitirá proporcionar un asesoramento informado; e
 - Teñen os coñecementos, o rango xerárquico e a experiencia adecuados.
31. Con carácter xeral, pode haber tres tipos de consultas:

- Xurídicas, que se realizarán aos Servizos Xurídicos segundo o procedemento establecido para o efecto por cada OCEX.
- Técnicas, contables ou de auditoría, que se efectuarán ao Gabinete Técnico ou ao persoal asignado correspondente, segundo o procedemento de cada OCEX.
- Referentes a cuestións relacionadas cos sistemas de información ou a análise de datos do ente auditado, que se efectuarán aos especialistas na materia segundo o procedemento de cada OCEX.

Ademais pódense realizar consultas informais sobre calquera aspecto técnico a persoal experto ou especializado doutros equipos de auditoría.

Diferenzas de opinión

32. Se xorden diferenzas de opinión dentro do equipo de auditoría ou coas persoas consultadas, o auditor xefe formulará o informe segundo o seu criterio, deixando constancia do fundamento da discrepancia de opinión nunha ficha de incidencias ou nota de revisión do sistema de papeis de traballo e nas conclusións xerais da área correspondente dos papeis de traballo.

Por diferenzas de opinión entenderase diferenzas de “opinión de auditoría”, é dicir, discrepancias relativas á necesidade ou non de incluír un parágrafo de excepción no informe, por exemplo, ou respecto do seu contido. Tamén se referirá a calquera outra cuestión significativa relativa ao informe e que puidese afectar as conclusións.

Se a discrepancia refírese a unha cuestión non significativa, bastará sinalar as razóns no papel de traballo correspondente, cando se revisen os papeis de traballo.

Documentación

33. O auditor incluírá na documentación de auditoría⁸:
- (a) As cuestións identificadas en relación co cumprimento dos requirimentos de ética e independencia aplicables e o modo en que foron resoltas. (*Refírese ás identificadas ou xurdidas tras iniciarse a fiscalización, xa que de ordinario deben resolverse na asignación de tarefas xeral ou intraequipo*).
 - (c) A natureza, o alcance e as conclusións das consultas realizadas no transcurso do encargo de auditoría. (*NIA-ES 220; P24*).
 - (d) Os formularios finais de revisión (ver anexos) que se sinalan nos apartados seguintes.

III Procedementos de control de calidade na tramitación e emisión dos informes polo equipo do encargo

Os procedementos de tramitación dos informes son diferentes en cada OCEX, incluíndo a denominación que recibe cada unha das fases, debido ás peculiaridades normativas de cada un deles. Non obstante, o esquema xeral é similar en todos eles.

A efectos desta guía considerouse o seguinte proceso xeral:

Borrador previo para discusión: primer borrador do informe, que se comenta e discute coa dirección do ente fiscalizado.

Borrador formulado polo auditor xefe ou auditor responsable da fiscalización: o trasladado ao conselleiro ou síndico ponente.

Borrador definitivo: o remitido polo conselleiro ponente ao pleno do OCEX.

Borrador para alegacións: o aprobado polo órgano competente do OCEX para o seu envío a trámite de alegacións.

Borrador con alegacións: o borrador que incorpora as propostas de modificacións tras a análise das alegacións recibidas.

Informe final ou definitivo: o definitivamente aprobado polo órgano competente do OCEX.

Os seguintes apartados deberán adaptarse ás peculiaridades de cada OCEX.

⁸ Véxase a GPF-OCEX 1230, “A documentación dunha fiscalización”, apartados 7 a 9.

Borrador previo para discusión

34. A actividade fiscalizadora, cuxo resultado se plasma nos informes, é un traballo en equipo desde que se inician as tarefas de planificación ata a emisión final dos informes. A calidade destes será a resultante da calidade do traballo conxunto de todos os membros do equipo, fundamentalmente axudantes, técnicos e auditores, pero tamén os auxiliares do equipo e do resto de persoal que participa na emisión dos mesmos, no seu caso os revisores de control de calidade e finalmente dos máximos responsables, os síndicos ou conselleiros.
35. As conclusións de cada área son a responsabilidade do técnico, axudante ou auditor encargado de cada área do traballo.
- Unha vez redactadas e debidamente supervisadas polo auditor xefe, serán a base sobre a que se redactará un borrador previo de informe de acordo coas instrucións específicas establecidas na memoria de planificación respectiva, ISSAI-ES e/ou as normas xerais establecidas polo OCEX.

Discusión do borrador previo co fiscalizado

36. Outro elemento substancial para asegurar a calidade dun informe e que este sexa completo e obxectivo é conseguir que a dirección da entidade auditada ou os responsables dunha actividade ou programa fiscalizado teñan coñecemento do contido dos achados de auditoría e do borrador previo⁹ e realicen os comentarios que consideren oportunos.

Con carácter xeral, ao longo da fiscalización os técnicos de auditoría comentarán os achados cos responsables da entidade auditada, documentarán os seus comentarios e considerarán a súa razoabilidade ao elaborar as conclusións de cada área.

37. Unha vez terminado o traballo de campo, elaborárase un borrador previo de informe que será discutido coa dirección da entidade auditada, antes da súa tramitación formal. Comentaranse as conclusións, recomendacións e outros aspectos recolleitos no mesmo.

Esta discusión deberá documentarse nos papeis de traballo sinalando o momento, lugar, asistentes e principais aspectos tratados na reunión, que, no seu caso, celebrouse coa dirección da entidade¹⁰.

Tras esta discusión o auditor xefe formulará o borrador de informe para o seu traslado ao conselleiro ou síndico ponente.

⁹ Neste sentido, a ISSAI-ES 100 establece:

“Comunicación

1. Os auditores deben establecer unha comunicación eficaz durante todo o proceso da auditoría.

Constitúe unha responsabilidade esencial do auditor manter informada á entidade auditada sobre todos os asuntos relacionados coa auditoría. Este aspecto é fundamental para o desenvolvemento dunha relación de traballo construtiva.”

¹⁰ Requisitos de documentación:

- Se excepcionalmente non se produciu discusión previa cos xestores só arquivárase o proxecto de informe, sinalando aquela circunstancia e os motivos.
- Se se produciu discusión previa cos xestores, pero non se modifica o borrador previo, arquivárase o proxecto de informe e documentárase a reunión.
- Se se produciu discusión previa cos xestores, e modifícase o borrador previo, arquivárase o borrador previo discutido e documentárase a reunión, sinalando os cambios experimentados e as razóns para iso.

Referenciación

38. Unha forma que ten o auditor para obter informes exactos e de calidade é utilizar o procedemento da referenciación, que permite contrastar toda a información do informe coa evidencia de auditoría recollida nos papeis de traballo. É un control de calidade esencial que debe cumprimentarse en todo caso, ao formular o auditor o borrador de informe.

Controis de calidade do equipo de fiscalización

39. Os controis de calidade na elaboración e emisión do informe realizaranse en todas as fiscalizacións, independentemente dos seus obxectivos e alcance.
40. En relación cos informes de fiscalización a ISSAI-ES 100 establece:

“39. Os auditores deben preparar un informe de acordo coas conclusións alcanzadas.

O proceso de auditoría inclúe a preparación dun informe para comunicar os resultados de auditoría ás partes interesadas, a outros responsables da xestión e ao público en xeral. O propósito tamén é facilitar as accións de seguimento e de natureza correctiva.

Os informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades ou ambigüidades e ser completos. Deben ser equilibrados, sen rumbos e obxectivos, incluír soamente información que estea sustentada por evidencia de auditoría suficiente e adecuada, e garantir que os achados se sitúen en perspectiva e dentro de contexto.

A forma e o contido dun informe dependerán da natureza da auditoría, os destinatarios previstos, as normas aplicables e os requirimentos legais. O mandato da ICEX e outras leis ou regulacións relevantes poden especificar o deseño ou redacción dos informes, os cales poden realizarse de forma breve ou extensa.

Os informes en formato extenso xeralmente describen en detalle o alcance, os achados e as conclusións da auditoría, incluíndo as consecuencias potenciais e recomendacións construtivas que permitan adoptar accións correctivas.

Os informes en formato breve son máis concisos e reducidos e xeralmente elabóranse nun formato máis normalizado.”

Unha adecuada calidade do informe esixe que se apliquen os criterios de calidade sinalados no Anexo 1.

41. Antes de trasladar ao conselleiro ou síndico ponente o borrador de informe faranse as seguintes comprobacións:

Anexo 2: Control de calidade: Revisión do auditor encargado do traballo/técnico de auditoría

Anexo 3: Control de calidade: Revisión do auditor responsable do traballo

Os puntos referidos ás alegacións, como é natural, ultimaranse posteriormente.

Tramitación do informe

42. Para a súa tramitación interna, de acordo co procedemento establecido por cada OCEX, os borradores de informe acompañaranse do cuestionario de control de calidade completado polo auditor responsable do traballo (Anexo 3) e, no seu caso, achegarase tamén o cuestionario de revisión do control de calidade realizado polo equipo de revisión de calidade (Anexo 4 ou Anexo 5).

O síndico ou conselleiro ponente, en base ao borrador formulado polo auditor, aprobará un borrador definitivo, que remitirá ao pleno ou consello do OCEX, como órgano superior competente en fiscalización, para a súa toma en consideración e envío ao ente fiscalizado para que formule as alegacións que estime pertinentes no prazo establecido, segundo o procedemento específico.

Alegacións

43. Ademais de dar cumprimento ao principio de contradición, a fase de alegacións pode considerarse a última etapa do sistema de control de calidade, xa que permite contrastar formalmente as conclusións e recomendacións dos informes, e a solidez da evidencia utilizada, cos puntos de vista do ente fiscalizado.

As alegacións, que deben formularse por escrito, tramitaranse segundo o procedemento establecido internamente por cada OCEX.

As alegacións serán avaliadas obxectivamente polo auditor responsable do traballo, que confeccionará unha proposta de memorándum específico sobre as mesmas e, no seu caso, unha proposta de modificación do proxecto de informe de fiscalización, que deberá trasladar ao conselleiro ponente para a súa aprobación. Cando as alegacións sexan contrarias aos xuízos e conclusións que aparecen no borrador de informe, deberanse considerar as seguintes alternativas:

- a) Se se consideran xustificadas as alegacións do xestor, introducíranse as oportunas modificacións antes de elevar o informe a definitivo, non sen que previamente se obtivese a suficiente evidencia que soporte o cambio de posición.
- b) Pola contra, se non se está conforme cos comentarios recibidos do fiscalizado, manifestarase así no memorándum ás alegacións, engadindo sucintamente as razóns polas que non se aceptan as alegacións.

Se transcorridos os prazos concedidos ao fiscalizado para realizar as alegacións correspondentes, non contestase, o consello ou pleno do OCEX elevará o borrador de informe de fiscalización a informe definitivo.

O auditor xefe asegurase de que se introduciron todos os cambios ao informe derivados das alegacións recibidas que aprobase o consello ou pleno do OCEX. (*)

Se así o prevé a normativa do OCEX publicaranse como un anexo ao informe de fiscalización. Con carácter xeral non se publicará a documentación anexa ás mesmas xa que pode conter datos de carácter persoal, confidenciais ou pode afectar a aspectos da seguridade dos sistemas de información; tampouco se publicarán nin se considerarán aquelas alegacións que non teñan relación co traballo realizado. Ao incluír as alegacións dos xestores lógrase que os informes non só indiquen os feitos e incidencias observadas e a opinión dos auditores acerca de tales circunstancias, senón tamén o que pensan sobre iso os responsables da xestión e que é o que propoñen facer respecto diso.

Publicidade

44. Todos os informes aprobados polo órgano competente dos OCEX envíanse aos respectivos parlamentos acompañados dos votos particulares emitidos polos conselleiros ou síndicos, e publicaranse nos boletíns oficiais parlamentarios correspondentes. Remítirase copia dos informes aos responsables dos entes fiscalizados a fin de que polos órganos competentes dos mesmos adóptense as medidas pertinentes, de acordo co contido dos informes remitidos.

No caso dos informes referidos a corporacións locais ou outros de tramitación especial, en todo caso, remitirase copia dos mesmos e do actuado a fin de que os órganos competentes adopten as medidas pertinentes, de acordo co contido dos informes remitidos.

De acordo cos procedementos internos de cada OCEX e no suposto de detectarse indicios xustificadas de presunto delito e/ou responsabilidade contable, remitirase o informe ao órgano xurisdiccional competente.

Todos os informes de fiscalización faranse públicos a través da páxina corporativa na internet.

IV. Revisión de control de calidade da fiscalización

Control de calidade do equipo revisor

45. Nas fiscalizacións nas que se require a revisión por parte do equipo revisor de control de calidade, o auditor xefe ou responsable do traballo: *(NIA-ES 220; P19)*
- (a) Comprobará que se nomeou un equipo **revisor de control de calidade** da fiscalización e que no mesmo non concorren causas que poidan menoscabar a súa actuación segundo os principios éticos e de independencia.
 - (b) Discutirá as cuestións significativas que xurdan durante a auditoría, incluídas as identificadas durante a revisión de control de calidade, co equipo revisor de control de calidade.

Non obstante, debe estar moi claro que as decisións sobre cuestións de auditoría corresponden ao equipo do encargo, son responsabilidade do auditor xefe, e a súa discusión co equipo revisor do control de calidade non comprometen a opinión deste ao realizar a revisión final da calidade, nin reduce a responsabilidade do auditor xefe relacionada coa fiscalización.
 - (c) Non formulará o borrador de informe de fiscalización ata que a revisión de control de calidade se complete.
46. Ao equipo revisor de calidade concederánselle permisos de só lectura para o acceso a todos os papeis de traballo, manuais ou electrónicos da fiscalización, que poderá consultar en todo momento.

Natureza, extensión e momento de realización da revisión de control de calidade

47. O equipo revisor de control de calidade realizará unha avaliación obxectiva dos xuízos significativos realizados polo equipo de auditoría e das conclusións alcanzadas a efectos da emisión do informe de auditoría. Esta avaliación conlevará a verificación de que: *(NIA-ES 220; P20)* (*)
- A memoria de planificación está preparada e aprobada na fase inicial da auditoría.
 - Celebrouse e documentouse, a reunión inicial do equipo para comentar e discutir os riscos previsibles de auditoría e o enfoque do traballo.
 - As conclusións das áreas están revisadas polo auditor.
 - As fichas de incidencias e as notas de revisión están ben documentadas e revisadas polo auditor.
 - As conclusións, parágrafos de énfases e/ou excepcións do informe son razoables e están apoiadas nos papeis de traballo e por evidencia suficiente e adecuada.
- Tamén deberá analizar as contas anuais auditadas.
48. O equipo revisor de control de calidade considerará as seguintes cuestións para avaliar os xuízos significativos realizados polo equipo na auditoría dunha entidade grande e/ou complexa: *(NIA-ES 220; PA28)* (*)
- Os riscos significativos detectados durante a auditoría de acordo coa GPF-OCEX 1315, e as respostas aos devanditos riscos de acordo coa GPF-OCEX 1330 incluída a valoración polo equipo do encargo do risco de fraude e a resposta a este de acordo coa GPF-OCEX 1240.
 - Os xuízos realizados, en especial con respecto á importancia relativa e aos riscos significativos.
 - A significatividade e o tratamento das incorreccións corrixidas e non corrixidas, detectadas durante a realización da auditoría.
 - Considerará se se realizaron as consultas necesarias sobre cuestións que impliquen diferenzas de opinión ou sobre outras cuestións complexas ou controvertidas, así como as conclusións alcanzadas como resultado das devanditas consultas. *(NIA-ES 220; P21)*
 - As cuestións que deben comunicarse á dirección e aos responsables do goberno da entidade, así como, no seu caso, a terceiros, tales como o Tribunal de Contas.

49. A extensión da revisión de control de calidade do encargo é unha cuestión de xuízo profesional e pode depender, entre outros aspectos, da complexidade do encargo de auditoría e do risco de que o informe de auditoría non sexa adecuado en función das circunstancias.

A realización dunha revisión de control de calidade do encargo non reduce as responsabilidades do auditor xefe en relación coa auditoría e a súa realización. (NIA-ES 220; PA27).

Discrepancias

50. As discrepancias respecto ao borrador de informe avaliaranse entre o auditor xefe e o equipo revisor de control de calidade, procurando chegar á solución técnica máis adecuada. En todo caso, o auditor xefe é o responsable de formular borrador do informe segundo o seu criterio. O equipo revisor de control de calidade elaborará un memorándum explicativo da controversia que se tramitará conxuntamente con borrador para a súa aprobación polo consello ou pleno, segundo o procedemento establecido por cada OCEX.

Documentación

51. O equipo revisor de control de calidade da auditoría documentará que:

(a) Aplicáronse os procedementos establecidos.

(b) O equipo revisor non ten coñecemento de ningunha cuestión que quedase sen resolver que puidese levarlle a considerar que os xuízos significativos realizados polo equipo do encargo e as conclusións alcanzadas por este non sexan adecuados. (NIA-ES 220; P 25).

Ambas cuestións documentaranse cumprimentando o *Anexo 4 - Control de calidade: Revisión de control de calidade*. Neste formulario e no posible memorándum adicional, o equipo revisor poñerá de manifesto as obxeccións que segundo o seu criterio poidan existir, asinarao e remitirao ao auditor responsable do informe. Este achegarao ao borrador de informe para a súa remisión ao consello ou pleno e incorporarao aos papeis de traballo.

V. Revisión de control de calidade na emisión dos informes

Control de calidade do equipo revisor

52. A revisión do control de calidade do informe realizarase naqueles casos que determine o órgano competente do OCEX.

53. O auditor responsable do traballo remitirá ao equipo revisor o borrador de informe xunto co formulario *Anexo 3-Control de calidade: Revisión do auditor responsable* cumprimentado por él, ambos asinados.

Para facilitar este trámite, a discusión e resolución de posibles discrepancias entre o equipo revisor e o auditor responsable, poderase facilitar previamente o proxecto de informe en formato editable.

O equipo revisor poderá dispoñer dos seguintes documentos:

- As contas anuais
- A memoria de planificación da fiscalización
- Unha copia do formulario *Anexo 2: Control de calidade: Revisión do auditor responsable do traballo* arquivado nos papeis de traballo asinado polo auditor xefe.

O equipo revisor cumprimentará o formulario *Anexo 5 - Control de calidade: Revisión de control de calidade do informe*, e poñerá de manifesto as obxeccións que, segundo o seu criterio poidan existir, asinarao e remitirao ao auditor responsable do informe. Este achegarao ao proxecto de informe para a súa remisión ao consello ou pleno e incorporarao aos papeis de traballo.

54. A tramitación das discrepancias efectuarase conforme ao indicado no parágrafo 50 desta guía.

Anexo 1 Criterios de calidade dos informes de fiscalización

Na elaboración dos informes de fiscalización seguiranse os seguintes criterios de calidade:

a) Claro

A claridade require que o informe sexa fácil de ler e comprender e libre de vaguedades e ambigüidades.

O informe será redactado nunha linguaxe tan clara e sinxela como permita a materia auditada. O auditor non debe presupoñer que o usuario do informe posúa un detallado coñecemento acerca dos temas nel incluídos. Deberase utilizar unha linguaxe directa e eludir no posible os termos técnicos. Se se empregan termos técnicos, abreviaturas, etcétera, débense definir claramente.

A organización lóxica do material e a precisión dos feitos e conclusións resultan fundamentais para a claridade e a legibilidade. O emprego de títulos, subtítulos, notas á marxe e similares, conseguen que o informe sexa máis fácil de ler e comprender. Para contribuír á claridade, pode acudirse tamén, cando iso sexa factible, aos gráficos, debuxos, diagramas, fotografías, mapas, cadros, etcétera.

Cando no informe se sinala algunha incorrección significativa, é dicir unha excepción, describirase de forma sucinta pero clara o achado de auditoría¹¹ realizado, incluíndo, cando sexa factible, o efecto cuantificado que teña sobre as contas fiscalizadas (se é unha auditoría financeira) ou sobre a materia fiscalizada.

b) Exacto

Débese incluír unicamente información sobre feitos comprobados, achados e conclusións que estean firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente e válida, contida nos papeis de traballo.

A exactitude nos feitos vén esixida polo requisito de imparcialidade que en todo momento debe seguir o auditor na presentación dos informes, de maneira que garanta ao usuario que a información presentada é fiable.

Se certos datos son relevantes, pero non foron auditados, esta limitación deberá indicarse claramente no informe, e o equipo auditor absterase de sacar conclusións ou emitir recomendacións mentres non existan garantías acerca da verosimilitude destes datos.

Non é necesario incluír información demasiado detallada, salvo nos casos en que se considere conveniente para que o informe resulte máis convincente.

c) Completo

O informe conterá toda a información pertinente e necesaria para alcanzar os obxectivos da auditoría e lograr que todas as cuestións tratadas nel sexan obxecto dunha comprensión correcta. Tamén deberá incluírse toda aquela información de carácter xeral que se xulgue precisa.

Facilitar unha correcta comprensión significa situar aos lectores nunha perspectiva adecuada sobre a extensión e importancia dos achados de auditoría, por exemplo, establecer a frecuencia coa que ocorre un feito en relación ao número de casos ou transaccións examinados ou a importancia dos achados en relación coas operacións da entidade.

Tamén debe quedar claro que se fixo e que non, e sinalar explicitamente calquera limitación ao alcance ou ao acceso a datos e documentación que se produciu.

¹¹ Definición de achado de auditoría: son os diferentes tipos de deficiencias, desviacións con respecto ao que debería ser ou esperarse ou incorreccións que puidesen detectarse en relación coa materia ou asunto obxecto de fiscalización.

Pode tratarse de deficiencias nos controis internos; desviacións das normas contables e orzamentarias; incumprimento das disposicións legais, normativas, contratos ou acordos de subvención, fraude ou abuso.

Os catro elementos dun achado son:

Criterio:	o que debería ser
Condición:	o que é
Causa:	a razón de que se dea a condición
Efecto:	a natureza do posible impacto pasado ou futuro

O auditor, utilizando o xuízo profesional, decidirá o grao de desenvolvemento ou detalle de cada un dos catro elementos dun achado, de acordo cos obxectivos da auditoría.

d) Obxectivo

A obxectividade require que o informe se presente no seu conxunto de maneira equilibrada, tanto no contido como no tono. A credibilidade dun informe aumenta na medida en que se presenta a evidencia sen rumbo algún, de forma que sexan os feitos os que persuadan aos lectores.

O informe debe ser equilibrado, sen inducir a erro, situando os achados de auditoría no contexto e a perspectiva adecuada. Os resultados deberán presentarse de maneira imparcial e ponderada, e evitar a tendencia para esaxerar ou a salientar excesivamente as deficiencias. Deberanse recalcar os asuntos que requiren maior atención, evitando en todo caso as esaxeracións.

Evitárase incluír no informe comentarios ou valoracións subxectivas, xustificativas ou laudatorias da actuación desenvolvida, non baseadas en evidencia obtida, sen prexuízo do caso que conveña resaltar as melloras. Débese evitar a insistencia na crítica de actuacións pasadas, xa incluída en informes anteriores.

En determinados casos (en particular nos denominados “informes longos”) será conveniente indicar a magnitude das mostras seleccionadas para cada proba, así como a fonte da evidencia e os métodos de selección aplicados, con obxecto de evitar malas interpretacións.

Os achados de auditoría deben presentarse de forma equilibrada, de maneira que se teñan en conta as posibles dificultades ou circunstancias adversas dos responsables da xestión da entidade auditada, todo iso sen prexuízo da observancia dos requisitos de obxectividade ou imparcialidade que deben guiar ao auditor na elaboración do seu informe.

e) Convincente

Os resultados deberán responder os obxectivos da auditoría e as conclusións e recomendacións terán que gardar unha relación lóxica cos feitos presentados no informe, de maneira que permitan ao usuario o convencemento da súa importancia, racionalidade e conveniencia.

O ton en que se redacten os informes debe favorecer unha reacción positiva ante as conclusións e recomendacións da auditoría.

Ao redactar as conclusións, os auditores terán en conta que o seu obxectivo é persuadir e que iso se consegue mellor evitando unha linguaxe que orixine oposición ou actitudes defensivas de forma innecesaria. A adecuada presentación das conclusións e recomendacións deberá servir de estímulo para a adopción das medidas propostas.

f) Conciso

Para que o informe sexa conciso requírese que non sexa máis longo do necesario. O excesivo detalle minora o valor do informe, e mesmo pode ocultar o esencial do seu contido entre comentarios, datos e cifras, confundindo e desanimando ao lector.

Débense evitar as repeticións innecesarias. Tamén debe terse coidado coas remisións entre as distintas partes do informe. Ao tratar ás veces de evitar repeticións fanse remisións, que nalgúns casos resultan confusas e ás veces fanse remisións a sitios onde paradoxalmente só repítese o mesmo. As remisións a apartados e/ou subapartados do informe, ou mesmo a outros informes, poden producir no lector a sensación de pretender ocultar as conclusións significativas.

Para mellorar a comprensión debe primar a claridade e a simplicidade, evitando poñer literatura que non achegue nada. As remisións desde unha conclusión xeral ao interior do informe deben facerse só se se amplía a información relevante no interior. Se a conclusión xeral/excepción é clara e comprensible e no interior dise substancialmente o mesmo, sobraría o interior por reiterativo e innecesario.

En todo caso, a extensión e detalle dun informe dependerá do xuízo do auditor, pero tendo en conta que aqueles que sexan completos e concisos lograrán seguramente mellores resultados.

g) Oportuno

Para que un informe sexa da máxima utilidade, debe realizarse e entregarse na data máis próxima posible ao momento no que se executaron as actuacións de xestión fiscalizadas. Para iso son cuestións da máxima importancia, tanto que os programas anuais do OCEX inclúan actuacións oportunas no tempo, como que os equipos de fiscalización finalicen os seus traballos dentro do calendario previsto.