

I	Introdución
II	Consideracións xerais
III	Definicións
IV	Informe de auditoría
V	Forma ou tipo de opinión
VI	Elementos necesarios no informe de auditoría financeira
VII	Opinión modificada no informe de auditoría sobre os estados financeiros
VIII	Parágrafos de énfase e parágrafos sobre outras cuestións no informe de auditoría financeira
IX	Comunicación cos responsables do goberno da entidade
X	As recomendacións
XI	Modelos de informes
Anexos	

*Nota 1: Para facilitar a análise e utilización deste borrador púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e aos parágrafos correspondentes.
Por exemplo: (ISSAI-ES 200; P50) significa que o parágrafo en cuestión ten o seu fundamento no parágrafo ou apartado 50 da ISSAI-ES 200.*

Nota 2: Ademais das ISSAI-ES/NIA-ES tamén se usou como referencia nalgúns aspectos directamente relacionados coa auditoría pública a Norma técnica sobre informes de auditoría de contas da IGAE do 11 de novembro de 2013. Referenciouse así: (NT IGAE; P2.3.2.2).

Introdución

1. Esta Guía práctica desenvolve os apartados referidos aos informes da ISSAI-ES 200¹ e incorpora e adapta ás características e circunstancias dos OCEX os requirimentos establecidos nas seguintes normas:
 - ISSAI-ES 1700², Guía práctica para a “NIA-ES 700 Formación da opinión e emisión do Informe de auditoría sobre os estados financeiros”.
 - NIA-ES 700, “Formación da opinión e emisión do Informe de auditoría sobre os estados financeiros”, que establece a obriga do auditor de formarse unha opinión sobre os estados financeiros e aborda ademais o formato e o contido do informe resultante da auditoría dos estados financeiros. (NIA-ES 700; P1)
 - NIA-ES 705, “Opinión modificada no informe emitido por un auditor independente”, que trata da responsabilidade que ten o auditor de emitir un informe adecuado en función das circunstancias cando, ao formarse unha opinión de conformidade coa NIA-ES 700, conclúa que é necesaria unha opinión modificada sobre os estados financeiros.
 - NIA-ES 706, “Parágrafos de énfases e parágrafos sobre outras cuestións no informe emitido por un auditor independente”, que trata do formato e do contido do informe cando o auditor inclúe en dito informe parágrafos de énfases e parágrafos sobre outros asuntos.

Para facilitar a súa comprensión e aplicación, as normas e consideracións establecidas nas ISSAI-ES 200 e 1700 e nas citadas NIA-ES, que resultan aplicables ás ICEX, están incorporadas a esta norma de forma que só sexa necesario manexar e consultar esta guía.

¹ A ISSAI-ES 200 foi aprobada pola Conferencia de Presidentes das Institucións de Control Externo (ICEX) o 27 de xuño de 2014.

² A ISSAI-ES 1700 foi aprobada pola Conferencia de Presidentes das ICEX o 4 de decembro de 2014.

2. As NIA-ES 700/705/706 redactáronse no contexto duns estados financeiros completos con finalidades xerais. A NIA 805 recolle consideracións específicas para o caso en que se audite un estado financeiro individual ou unha conta, partida ou elemento concreto dun estado financeiro. (NIA-ES 700; P3)

II Consideracións xerais

3. O auditor debe formarse unha opinión, de acordo coa avaliación das conclusións sacadas da evidencia de auditoría obtida, sobre se os estados financeiros no seu conxunto foron preparados de conformidade co marco de información financeira e/ou orzamentaria aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente nun informe escrito no que se describan as bases da devandita opinión. (ISSAI-ES 200; P134 e NIA-ES 700; P20)

4. Habitualmente os obxectivos dunha auditoría financeira do sector público son máis amplos que a simple expresión dunha opinión sobre se os estados financeiros foron preparados, en todos os aspectos importantes, de conformidade co marco de información financeira aplicable. (ISSAI-ES 200; P135)

O mandato legal de fiscalización ou a solicitude do órgano lexislativo correspondente poden incluír obxectivos adicionais de igual importancia á opinión sobre os estados financeiros. Estes obxectivos adicionais poden incluír actuacións de fiscalización e información relativas a, por exemplo, calquera investigación sobre o incumprimento da normativa.

Non obstante, mesmo onde non se estableceron obxectivos adicionais, poden existir expectativas públicas xerais que esixen informar sobre o incumprimento da normativa ou en relación coa eficacia dos controis internos.

5. Cando unha auditoría realízase de acordo coas ISSAI-ES/NIA-ES, a coherencia do informe de auditoría aumenta a credibilidade do sector público. No caso das entidades do sector público, os primeiros usuarios dos seus estados financeiros son os órganos lexislativos, que representan aos cidadáns que son os usuarios finais de ditos estados financeiros. (ISSAI-ES 1700; P5)
6. As leis e regulamentos, o mandato de auditoría ou o acordo dos órganos de goberno das ICEX poden obrigar aos auditores do sector público a comunicar os seus achados no informe de auditoría con arranxo ás ISSAI-ES/NIA-ES. Outros achados, revelacións, conclusións, recomendacións e respostas da dirección poden ser obxecto dun apartado complementario dentro do informe de auditoría. (ISSAI-ES 1700; P6)
7. Os auditores que teñan a responsabilidade de elaborar e presentar informes de cumprimento ou incumprimento da normativa deben ter en conta os Principios Fundamentais das Auditorías de Cumprimento (ISSAI-ES 400) e a GPF-OCEX 4001. (ISSAI-ES 200; P136)
8. De acordo con criterios de calidade os informes deben ser exactos (incluír soamente información que estea sustentada por evidencia de auditoría suficiente e adecuada), obxectivos (equilibrados, sen rumbos, os achados sitúanse en perspectiva e dentro de contexto), completos, convincentes, claros (fáceis de comprender, estar libres de vaguedades ou ambigüidades), concisos (non repetir innecesariamente os achados realizados) e oportunos.

III Definicións

9. A efectos das ISSAI-ES/NIA-ES, os seguintes termos teñen os significados que figuran a continuación:
- (a) *Opinión non modificada (ou favorable)*: opinión expresada polo auditor cando conclúe que os estados financeiros foron preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade co marco de información financeira aplicable.
 - (b) *Opinión modificada*: opinión con excepcións, opinión desfavorable (adversa) ou denegación (abstención) de opinión.
 - (c) *Parágrafo de énfase*: un parágrafo incluído no informe de auditoría que se refire a unha cuestión presentada ou revelada de forma adecuada nos estados financeiros e que, a xuízo do auditor, é de tal importancia que resulta fundamental para que os usuarios comprendan os estados financeiros.
 - (d) *Parágrafo sobre outras cuestións*: un parágrafo incluído no informe de auditoría que se refire a unha cuestión distinta das presentadas ou reveladas nos estados financeiros e que, a xuízo do auditor, é relevante para que os usuarios comprendan a auditoría, as responsabilidades do auditor ou o informe de auditoría.

- (e) *Incorrección*: unha diferenza entre a cantidade, clasificación, presentación ou información revelada dunha partida incluída nos estados financeiros e a cantidade, clasificación, presentación ou información a revelar requiridas para a devandita partida de conformidade co marco de información financeira aplicable.
- (f) *Xeneralizado*: termo utilizado, ao referirse ás incorreccións, para describir os efectos destas nos estados financeiros ou os posibles efectos das incorreccións que, no seu caso, non se detectaron debido á imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada. Son efectos xeneralizados sobre os estados financeiros aqueles que, a xuízo do auditor:
 - (i) non se limitan a elementos, contas ou partidas específicos dos estados financeiros;
 - (ii) en caso de limitarse a elementos, contas ou partidas específicos, estes representan ou poderían representar unha parte substancial dos estados financeiros; ou
 - (iii) en relación coas revelacións de información, son fundamentais para que os usuarios comprendan os estados financeiros.
- (g) *Achado de auditoría*: 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. (*ISSAI-ES 200*).

IV Informe de auditoría

10. Cando o informe de auditoría teña por obxecto emitir unha opinión, o auditor deberá concluír se se obtivo unha seguridade razoable de que os estados financeiros no seu conxunto están libres de incorreccións materiais, xa sexan debidas a fraude ou erro. Esta conclusión debe ter en conta: (*ISSAI-ES 200; P137 e NIA-ES 700; P11 a 13*)
 - Se se obtivo evidencia suficiente e adecuada;
 - Se as incorreccións non corrixidas son materiais, individualmente ou no seu conxunto;
 - A avaliación do auditor respecto dos seguintes puntos, a ter en conta cando se determina o contido da opinión:
 - se os estados financeiros foron preparados en todos os aspectos materiais de acordo cos requisitos do marco de información financeira aplicable, incluíndo calquera consideración sobre aspectos cualitativos das prácticas contables da entidade, como sería unha posible parcialidade nos xuízos da dirección,
 - se os estados financeiros revelan adecuadamente as políticas contables significativas seleccionadas e aplicadas.
 - se as políticas contables seleccionadas e aplicadas son congruentes co marco de información financeira aplicable e se son adecuadas,
 - se as estimacións contables feitas pola dirección son razoables,
 - se a información presentada nos estados financeiros é relevante, fiable, comparable e comprensible,
 - se os estados financeiros revelan información adecuada que permita aos seus usuarios entender o efecto das transaccións e os feitos que resultan materiais, sobre a información incluída nos estados financeiros,
 - se a terminoloxía usada nos estados financeiros, incluíndo o título de cada un deles, é adecuada,
 - se os estados financeiros fan referencia ou describen adecuadamente o marco de información financeira aplicable.
11. A auditoría das contas anuais das entidades sometidas ao Plan Xeral de Contabilidade Pública cuxo orzamento de gastos teña carácter limitativo, contemplará especialmente que a información financeira da entidade mostre razoablemente: (*NT IGAE*)
 - A execución do orzamento expresada no estado de liquidación do orzamento.
 - A capacidade para financiar gastos orzamentarios futuros, posta de manifesto a través do remanente de tesourería.
 - O fluxo de cobros e pagos deducido do estado de fluxos de efectivo.

- A situación financeira e patrimonial reflectida no seu balance.
 - Os gastos e ingresos, en sentido económico, reflectidos na conta do resultado económico patrimonial.
12. Cando os estados financeiros se preparen de conformidade cun marco de imaxe fiel, a conclusión incluírá tamén a avaliación de se os mesmos expresan a imaxe fiel. Ao avaliar se tales estados exprésana, o auditor considerará: (*ISSAI-ES 200; P137 e NIA-ES 700; P14*)
- A presentación, estrutura e contido globais dos estados financeiros; e
 - Se os estados financeiros, incluídas as notas explicativas, presentan as transaccións e os feitos subxacentes de modo que expresen a imaxe fiel.

V Forma ou tipo de opinión

13. O informe de auditoría financeira de contas anuais debe conter un dos seguintes tipos de opinión:

<i>Non modificada</i>	Favorable
<i>Modificada</i>	Favorable con excepcións
	Desfavorable
	Denegada

14. O auditor deberá emitir unha **opinión non modificada** ou **favorable** cando conclúa que os estados financeiros foron preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade co marco de información financeira aplicable. (*ISSAI-ES 200; P138 e NIA-ES 700; P16*)
15. O auditor só poderá expresar unha opinión favorable cando concorran as seguintes circunstancias: (*NT IGAE; P2.4.2.2 e P2.4.2.3*)
- a) O auditor realizou o seu traballo, sen limitacións, de acordo coas ISSAI-ES/NIA-ES.
 - b) As contas anuais formuláronse, en todos os aspectos significativos, de acordo co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos no mesmo.
 - c) No caso de que o estado de liquidación do orzamento forme parte das contas anuais, cúmplíronse razoablemente nos seus aspectos significativos as regras, e normas ou principios orzamentarios contidos na Lei Xeral Orzamentaria ou na normativa específica aplicable ou, existindo incumprimentos, estes non afectan de forma significativa á imaxe fiel.
16. Doutra banda, se o auditor conclúe que, sobre a base da evidencia de auditoría obtida, os estados financeiros no seu conxunto non están libres de incorreccións materiais, ou se non é capaz de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada para concluír que os estados financeiros no seu conxunto están libres de incorreccións materiais, deberá expresar unha **opinión modificada** de acordo co detalle que figura na sección "Determinando o tipo de modificación á opinión" da ISSAI-ES 200 (véxase o apartado VII desta guía). (*ISSAI-ES 200; P138 e NIA-ES 700; P17*)
17. Se os estados financeiros preparados de conformidade cos requisitos dun marco de imaxe fiel non logran unha presentación adecuada de dita imaxe, o auditor deberá discutir o asunto coa dirección e, dependendo dos requisitos do marco de información financeira aplicable e do modo en que se resolva a cuestión, determinará se é necesario expresar unha opinión modificada no informe de auditoría. (*ISSAI-ES 200; P139 e NIA-ES 700; P18*)
18. Cando os estados financeiros se preparen de conformidade cun marco de cumprimento, non se require que o auditor avalíe se os estados financeiros logran a presentación fiel. Non obstante, se o auditor conclúe que ditos estados financeiros inducen a erro, discutírao coa dirección e, dependendo do modo en que se resolva dita cuestión, determinará se o porá de manifesto no informe de auditoría e o modo en que fará. (*NIA-ES 700; P19*)

VI Elementos necesarios no informe de auditoría financeira

19. O informe de auditoría será escrito e conterá os seguintes elementos: (ISSAI-ES 200; P140 e NIA-ES 700; P21 a 42)

- a) Un **título** que indique claramente que é o informe dunha ICEX.
- b) Un **destinatario**, segundo requíranos as circunstancias do traballo ou a normativa específica da ICEX.
- c) Un **parágrafo introductorio** que:
 - (1) identifique á entidade cuxos estados financeiros hanse auditado,
 - (2) manifeste que os estados financeiros foron auditados,
 - (3) identifique o título de cada estado que forma parte dos estados financeiros,
 - (4) remita ao resumo das políticas contables significativas e demais información explicativa, e
 - (5) especifique a data ou período cuberto por cada estado financeiro auditado.
- d) Unha sección co encabezado "**Responsabilidade do órgano de goberno da Entidade³ en relación cos estados financeiros**", sinalando que a dirección é responsable da formulación ou preparación dos estados financeiros, de conformidade co marco de información financeira aplicable, e dos controis internos tendentes a garantir que a preparación dos estados financeiros está libre de incorreccións materiais, xa sexa debido a fraude ou erro. (NIA-E 700; P23)
- e) Unha sección co encabezado "**Responsabilidade da Institución de Control Externo**", sinalando que a súa responsabilidade é expresar unha opinión baseada na auditoría dos estados financeiros e describindo que inclúe procedementos que permiten obter evidencia de auditoría acerca dos importes e da información revelada nos estados financeiros, dependendo os procedementos seleccionados do xuízo do auditor respecto de, entre outros, os riscos de incorrección material dos estados financeiros, xa sexa debido a fraude ou erro. Farase constar que a auditoría levou a cabo de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. (ISSAI-ES 1700; P15)

O informe de auditoría tamén explicará que ditas normas esixen que o auditor cumpra os requirimentos de ética así como que planifique e execute a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable sobre se os estados financeiros están libres de incorrección material.

Ao facer a valoración de riscos o auditor deberá considerar os controis internos que sexan relevantes para a preparación dos estados financeiros da entidade e deseñar procedementos de

³ A efectos do disposto neste apartado en relación co termo "órgano de goberno" estarase ás normas que resulten de aplicación á entidade segundo a súa natureza xurídica. En particular, entenderase que se refire, con carácter xeral, aos membros do órgano de administración, dirección ou equivalente da entidade auditada.

No sector público, poden existir responsabilidades de bo goberno en varios niveis organizativos e en diversas funcións (é dicir, vertical ou transversalmente), por conseguinte, poden existir instancias nas que poidan identificarse varios grupos responsables. Por outra banda, unha auditoría do sector público pode incluír tanto obxectivos relacionados cos estados financeiros como obxectivos de cumprimento e nalgúns casos isto implica uns órganos con responsabilidades separadas. Algúns exemplos orientativos:

Entidade	Responsables do goberno da entidade	Dirección da entidade
Sociedade mercantil	Administradores	Directores executivos (inclúe administradores únicos, conselleiro delegado, etc)
Concello	Alcalde e o Pleno.	Alcalde, os Tenentes de Alcalde. Xunta de Goberno Local. Directores e responsables de área.
Comunidade autónoma	O Consello de goberno. Inclúe ao presidente e conselleiros	Presidente, conselleiros, secretarios, subsecretarios e directores xerais.
Fundación	Padroado	Consello executivo ou de dirección. Director, administrador ou xerente. Directores funcionais.
Consortio	Órganos de goberno	Órganos executivos e de dirección
Deputación provincial	Presidente, Vicepresidentes, o Pleno da Deputación e a Xunta de Goberno	Presidente, Xunta de Goberno e Persoal Directivo

auditoría que sexan apropiados de acordo coas circunstancias.

Esta sección tamén deberá referirse á avaliación da pertinencia das políticas contables utilizadas e á racionalidade das estimacións contables feitas pola dirección, así como á presentación xeral dos estados financeiros.

Deberá sinalarse así mesmo se o auditor cre que a evidencia de auditoría obtida é suficiente e adecuada para proporcionar unha base que permita sustentar a súa opinión.

- f) Unha sección co encabezado "**Opinión**", que deberá usar a seguinte frase ou o seu equivalente ao expresar ou emitir unha opinión favorable, ou non modificada, dos estados financeiros, preparados de conformidade cun marco de imaxe fiel e sempre que as disposicións legais non establezan outra cousa:

As contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos... de conformidade co marco de información financeira que resulta de aplicación.

Ao expresar unha opinión favorable, ou non modificada, dos estados financeiros preparados de conformidade cun marco de cumprimento, a opinión do auditor deberá apuntar que os estados financeiros foron preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade co marco de información financeira aplicable.

No caso de organismos e entidades suxeitos ao Plan Xeral de Contabilidade Pública cuxo orzamento de gastos teña carácter limitativo, o obxectivo da auditoría inclúe a verificación de que a entidade cumpriu, nos seus aspectos significativos, coas regras ou normas orzamentarias contidas na Lei Xeral Orzamentaria ou na normativa orzamentaria específica aplicable á comunidade autónoma, entidade local, etc. Especialmente, considerarase o cumprimento das regras orzamentarias de limitación cuantitativa, cualitativa e temporal e as relativas a modificacións orzamentarias. (NT IGAE; P2.3.2.2)

- g) A **firma** do Presidente do OCEX, ou de quen legalmente corresponda, coa fórmula que teña establecida cada Institución.
- h) A **data** de aprobación do informe polo órgano de goberno da ICEX, que non será anterior á data na que o auditor obtivo evidencia suficiente e adecuada na cal sustenta a súa opinión dos estados financeiros, incluíndo a evidencia de que:
- todos os estados que forman parte dos estados financeiros, incluíndo as notas explicativas, foron preparados; e
 - aqueles con unha autoridade recoñecida manifestaron que asumen a responsabilidade de ditos estados financeiros.
- i) O **lugar de emisión**, que coincidirá coa sede da ICEX.

20. Se é necesario, ou segundo determíneo o auditor, unha sección co encabezado "**Informe sobre outros requisitos legais e regulamentarios**", segundo corresponda ao contido da sección, sinalando as outras responsabilidades de información adicionais ao requisito de informar sobre os estados financeiros (ISSAI-ES 200; P140).

Estes parágrafos incluíranse en último lugar nos informes de auditoría e referiranse a asuntos sobre os cales o auditor ten unha responsabilidade distinta, normalmente máis limitada, da de expresar a súa opinión sobre a imaxe fiel; por exemplo contrastes de información ou verificación do cumprimento dalgunhas regras ou pautas. Ademais, a información que ten que ser comprobada está incluída en documentos que non forman parte das contas anuais, aínda que se acompañen a elas. (NT IGAE; P2.6.4)

Ao redactar ese tipo de parágrafos, o auditor debe poñer de manifesto o alcance da súa responsabilidade, as comprobacións realizadas e as conclusións alcanzadas.

Nestes parágrafos incluíranse, no seu caso, os seguintes asuntos:

- a) Naquelas entidades que deban presentar **informe de xestión**, informarse sobre se a información contable incluída en dito informe concorda coa contida nas contas anuais e elaborouse de conformidade coa súa normativa aplicable, detallando no seu caso as diverxencias relevantes.

A este respecto debe terse en conta que a responsabilidade do auditor con respecto ao informe de xestión consiste en comprobar e opinar se a información contable contida no mesmo concorda cos datos contables da entidade que serviron de base para preparar as contas anuais auditadas. O auditor non ten obriga de realizar procedementos de auditoría adicionais para verificar información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da entidade. Con todo, ao analizar co citado alcance o contido do informe de xestión o auditor considerará se puidese existir algunha contradición entre a información económico-financiera do informe de xestión e a contida nas contas anuais. O auditor deberá describir no mencionado parágrafo as contradicións ou erros significativos observados entre ambos documentos. (NIA-ES 700; P38)

- b) Calquera outras materias fixadas como traballo do auditor na normativa legal cuxo alcance sexa distinto, normalmente menor, que o aplicado na comprobación da imaxe fiel das contas anuais e contida en documentos que non forman parte das contas anuais. Por exemplo, se nalguna comunidade autónoma estableceuse que a ICEX informe sobre o cumprimento do obxectivo de estabilidade orzamentaria ou sobre calquera outro aspecto específico.
21. No sector público é habitual que se emita un informe sobre auditoría financeira conxuntamente cun informe sobre auditoría de legalidade, denominado informe de fiscalización ou de auditoría de regularidade.

Nas auditorías de regularidade o contido do apartado “Informe sobre outros requisitos legais e regulamentarios” do informe de auditoría financeira terá unha utilización menor ou mesmo nula, xa que a materia para informar é a propia dunha fiscalización de legalidade e as conclusións ou a opinión relativa ao cumprimento da legalidade comunicárase no informe de fiscalización do cumprimento da legalidade, aínda que o traballo realícese e o informe emítase de forma simultánea ao de auditoría financeira.⁴

Nas fiscalizacións de regularidade teranse en conta as previsións que contén a **GPF-OCEX 4001**.

⁴ Para clarificar a localización de diferentes incumprimentos significativos pode ser de utilidade o seguinte cadro:

Asunto	Opinión de auditoría financeira	Informe sobre outros requisitos legais e regulamentarios	Informe de fiscalización de cumprimento
a) No caso de organismos e entidades suxeitos ao PXCP cuxo orzamento de gastos teña carácter limitativo, o obxectivo da auditoría inclúe a verificación de que a entidade cumpriu, nos seus aspectos significativos, coas regras ou normas orzamentarias contidas na Lei Xeral Orzamentaria ou na normativa orzamentaria específica aplicable a determinadas entidades. Especialmente, considerarase o cumprimento das regras orzamentarias de limitación cuantitativa, cualitativa e temporal e as relativas a modificacións orzamentarias.	X		
b) Aspectos relacionados coa formulación de contas, aprobación, rendición, etc, ben sexan de carácter mercantil (incluídos no C Comercio ou PXC) ou público (leis orzamentarias, PXCP, IMNCL). <i>(Non se renderon contas, ou se renderon incompletas, ou fóra de prazo)</i>	X		
c) Conclusións sobre asuntos sobre os cales o auditor ten unha responsabilidade distinta, normalmente máis limitada, da de expresar a súa opinión sobre a imaxe fiel. Ademais, a información que será comprobada está incluída en documentos que non forman parte das contas anuais, aínda que se acompañen a elas. Por exemplo sobre o informe de xestión; ou se o OCEX opina sobre o obxectivo de estabilidade.		X	
d) Incumprimentos significativos observados no curso dunha auditoría financeira. <i>(Só cando non se realiza una fiscalización de cumprimento e só emítase un informe de auditoría financeira).</i>		X	
e) Incumprimentos significativos da legalidade, diferentes dos sinalados nos apartados a) b) e c), observados no curso dunha fiscalización de regularidade.			X

A realización dunha auditoría financeira, de cumprimento ou de regularidade é unha decisión que compete ao órgano de goberno da ICEX ao realizar a programación anual.

VII Opinión modificada no informe de auditoría sobre os estados financeiros

Tipos de opinión modificada

22. A ISSAI-ES 200 establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: (ISSAI-ES 200; P142, NIA-ES 705; P2)
- Opinión con excepcións,
 - Opinión desfavorable (ou adversa) e
 - Denegación (ou abstención) de opinión.
23. A decisión respecto ao tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de: (ISSAI-ES 200; P143, NIA-ES 705; P2)
- A natureza do feito que orixina a opinión modificada, é dicir, se os estados financeiros conteñen incorreccións materiais, ou se poden conter incorreccións materiais no caso da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada; e
 - O xuízo do auditor sobre a xeneralización dos efectos ou posibles efectos do feito nos estados financeiros.

De forma esquemática: (NIA-ES 705; A1)

Natureza do feito que orixina a opinión modificada	Xuízo do auditor sobre a xeneralización dos efectos ou posibles efectos sobre os estados financeiros	
	Material pero non xeneralizado	Material e xeneralizado
Os estados financeiros conteñen incorreccións materiais	<i>Opinión con excepcións</i>	<i>Opinión desfavorable ou adversa</i>
Imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada	<i>Opinión con excepcións</i>	<i>Denegación ou abstención de opinión</i>

Situacións nas que se require unha opinión modificada

24. O auditor **deberá modificar a opinión** contida no seu informe se: (ISSAI-ES 200; P142, NIA-ES 705; P6)
- a) Conclúe que, baseándose na evidencia de auditoría obtida, os estados financeiros no seu conxunto non están libres de incorrección material ou
 - b) Non foi capaz de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada para concluír que os estados financeiros no seu conxunto están libres de incorreccións materiais (limitación ao alcance).
25. Unha **incorrección material** nos estados financeiros pode xurdir en relación con: (NIA-ES 705; A3-A7)
- a) A inadecuación das políticas contables seleccionadas, por exemplo:
 - As políticas contables seleccionadas non son congruentes co marco de información financeira aplicable; ou
 - Os estados financeiros, incluídas as notas explicativas, non representan as transaccións e feitos subxacentes dun modo que logren a presentación fiel.
 - b) A aplicación indebida das políticas contables seleccionadas, por exemplo:
 - Cando a dirección non aplicase as políticas contables seleccionadas de maneira congruente co marco de información financeira, así como cando a dirección non aplicase as políticas contables de forma congruente en distintos períodos ou para transaccións e feitos similares (congruencia na aplicación); ou
 - Debido ao método de aplicación das políticas contables seleccionadas (tal como un erro non intencionado na aplicación).
 - Incumprimentos das regras, normas e principios orzamentarios.

- c) A inadecuación ou falta de idoneidade da información revelada nos estados financeiros, por exemplo:
- Os estados financeiros non inclúan toda a información esixida polo marco de información financeira aplicable;
 - A información revelada nos estados financeiros non se presente de conformidade co marco de información financeira aplicable; ou
 - Os estados financeiros non revelen a información necesaria para lograr a presentación fiel.
26. As estimacións normais que sobre feitos futuros debe realizar toda entidade na preparación das súas contas anuais, tales como estimacións actuariais dos plans de pensións, provisións para débedas incobrables, provisións para garantías ou devolucións, valor neto realizable das existencias, etc., en termos xerais, poden realizarse de maneira razoable, xa sexa a nivel específico ou global, e, en consecuencia, nas contas débese recoller o efecto monetario das devanditas estimacións, conforme ao disposto no marco normativo de información financeira que resulte de aplicación, polo que tales circunstancias non se deben cualificar como incertezas no sentido descrito no apartado 60 referido a parágrafos de énfases. *(NT IGAE; P2.5.2.4)*
27. Se o auditor conclúe que o desenlace final dun asunto ou situación pode ser estimado razoablemente pola entidade, pero esta non o fai así ou realiza unha estimación que, en opinión do auditor, non é razoable en función da evidencia dispoñible, deberá incluírse unha excepción por incumprimento de principios e criterios contables e orzamentarios que resultan de aplicación. *(NT IGAE; P2.5.2.5)*
28. A imposibilidade do auditor de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada (o que se coñece tamén como **limitación ao alcance** da auditoría) pode ter a súa orixe en: *(NIA-ES 705; A8-A12)*
- a) Circunstancias alleas ao control da entidade, por exemplo:
- Os rexistros contables da entidade foron destruídos.
 - Os rexistros contables dun compoñente significativo foron incautados por tempo indefinido polas autoridades públicas.
 - Limitacións impostas por normativa sobre información reservada por razóns de seguridade nacional e de información protexida por dereitos de autor ou outra norma legal. *(ISSAI 1705; P9)*
- b) Circunstancias relacionadas coa natureza ou o momento de realización do traballo do auditor, por exemplo:
- O auditor determina que non é suficiente aplicar unicamente procedementos substantivos, e os controis da entidade non son efectivos.
 - Debido á data na que o auditor foi nomeado, este non puido presenciar o recuento físico das existencias.
 - Se o auditor non pode obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre a información financeira dunha entidade participada para avaliar se foi correctamente aplicado o método da participación pola entidade auditada. (Este exemplo é aplicable só a contas anuais consolidadas).
 - Modificacións legislativas, catástrofes nacionais, decisións políticas ou unha reorganización de operacións do sector público de amplas proporcións. *(ISSAI 1705; P10)*
- c) Limitacións impostas pola dirección, por exemplo:
- A dirección impide ao auditor que solicite confirmacións de terceiros de determinados saldos contables.
 - A dirección non proporciona ao auditor determinados documentos.
 - A dirección impide ao auditor que presencie o recuento físico das existencias.
- As limitacións impostas pola dirección poden ter outras implicacións para a auditoría, como, por exemplo, a valoración do auditor dos riscos de fraude. *(NIA-ES 705; A9)*
29. A imposibilidade de aplicar un determinado procedemento non constitúe unha limitación ao alcance da auditoría se o auditor pode obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada mediante a aplicación de procedementos alternativos.

30. Se no curso do traballo de auditoría detectáranse graves deficiencias de control interno que impedisen a aplicación de técnicas selectivas co alcance previsto para obter evidencia sobre a razoabilidade dos saldos ou transaccións, o auditor poderá incluír unha limitación ao alcance ou, se iso fose posible e razoable, estender a revisión das comprobacións na medida en que sexa necesario para obter evidencia. (NT IGAE; P2.5.1.4)

31. A consideración dunha limitación non exime ao auditor de soportala adecuadamente nos papeis de traballo, deixando evidencia da identificación do procedemento ou proba programado inicialmente e non executado por causas non imputables a el, así como dos posibles procedementos alternativos avaliados cuxa aplicación tampouco puido ser realizada.

Nunha limitación ao alcance relacionada cunha solicitude de información á entidade auditada non satisfeita pola mesma, o auditor deberá deixar evidencia nos papeis de traballo da solicitude fehaciente de información e da resposta negativa ou non satisfactoria da entidade auditada, así como da valoración de dita resposta en termos de evidencia suficiente e adecuada. (NT IGAE; P2.5.1.6)

32. Ademais das esixencias establecidas nos parágrafos anteriores, os auditores do sector público con obrigas en relación coa falta de conformidade coas normas, terán presente que unha opinión sobre falta de conformidade non leva aparellada necesariamente unha opinión modificada na auditoría de estados financeiros. (ISSAI 1705; P6)

Os auditores do sector público examinarán se o asunto relacionado co incumprimento:

- a) Reflectiuse adecuadamente nos estados financeiros de acordo co marco de información financeira.
- b) Rexistrouse adecuadamente nos estados financeiros polo que se refire ás súas consecuencias financeiras.
- c) Se a súa incidencia resulta significativa e xeneralizada ata o punto de que resulte necesario emitir unha opinión modificada nos estados financeiros.

Determinación do tipo de opinión modificada

Opinión con excepcións

33. O auditor expresará unha **opinión con excepcións** cando: (ISSAI-ES 200; P144, NIA-ES 705; P7)

- a) Obtendo evidencia de auditoría suficiente e adecuada, conclúa que as incorreccións, individualmente ou de forma agregada, son materiais, pero non xeneralizadas, para os estados financeiros; ou
- b) O auditor non poida obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada na que basear a súa opinión, pero conclúa que os posibles efectos sobre os estados financeiros das incorreccións non detectadas, se as houberse, poderían ser materiais, aínda que non xeneralizados.

Opinión desfavorable (ou adversa)

34. O auditor expresará unha **opinión desfavorable (ou adversa)** cando, obtendo evidencia de auditoría suficiente e adecuada, conclúa que as incorreccións, individualmente ou de forma agregada, son materiais e xeneralizadas nos estados financeiros. (ISSAI-ES 200; P145, NIA-ES 705; P8)

Denegación (ou abstención) de opinión

35. O auditor deberá **absterse de emitir (ou denegar)** unha opinión se, sendo incapaz de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada na que basear a súa opinión, conclúe que os efectos sobre os estados financeiros de calquera incorrección non detectada puidesen ser materiais e xeneralizados. (ISSAI-ES 200; P146, NIA-ES 705; P9)

36. O auditor denegará a opinión (ou se absterá de opinar) cando, en circunstancias que supoñan a existencia de múltiples incertezas, o auditor conclúa que, a pesar de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada en relación con cada unha das incertezas, non é posible formarse unha opinión sobre os estados financeiros debido á posible interacción das incertezas e o seu posible efecto acumulativo nos estados financeiros. (NIA-ES 705; P10)

37. A denegación da opinión só se formulará naqueles casos que resulta imprescindible e, **como regra xeral, o auditor procurará emitir unha opinión coas excepcións que resulten precisas**, a fin de procurar no posible o máximo cumprimento da finalidade informativa que corresponde á auditoría. (NT IGAE; P2.4.5.4)

Consecuencia da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada debido a unha limitación imposta pola dirección despois de que o auditor iniciase o traballo

38. Se despois de iniciar o traballo chega a coñecemento do auditor o feito de que a dirección impuxo unha limitación ao alcance da auditoría que, a xuízo do auditor, puidese derivar na necesidade de expresar unha opinión con excepcións ou absterse de dar unha opinión sobre os estados financeiros, o auditor deberá solicitar á dirección que elimine dita limitación. (ISSAI-ES 200; P146, NIA-ES 705; P11)
39. Se a dirección rehúsa eliminar a limitación mencionada no apartado anterior, o auditor comunicará o feito aos responsables do goberno da entidade, salvo que todos os responsables do goberno participen na dirección da entidade, e determinará se é posible aplicar procedementos alternativos para obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada. (NIA-ES 705; P12)
40. Se o auditor non pode obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada, determinará as implicacións deste feito como segue: (NIA-ES 705; P13)
 - (a) Se o auditor conclúe que os posibles efectos de incorreccións non detectadas nos estados financeiros, se as houberse, poderían ser materiais, pero non xeneralizados, o auditor expresará unha opinión con excepcións; ou
 - (b) Se o auditor conclúe que os posibles efectos de incorreccións non detectadas nos estados financeiros, se as houberse, poderían ser materiais e xeneralizados, de tal forma que unha opinión con excepcións non sería adecuada para comunicar a gravidade da situación, o auditor denegará a opinión (ou se absterá de opinar) sobre os estados financeiros.
41. Cando no exercicio das súas funcións o OCEX atopase calquera clase de obstrución que dificulte ou impida o seu desenvolvemento, poñerá en coñecemento das Cortes ou Parlamento do que dependa; así mesmo, poñerá en coñecemento destas cuantos conflitos puidesen exporse en relación co desenvolvemento das súas facultades e atribucións. (ISSAI 1705; P7)

Estrutura e contido do informe de auditoría cando se expresa unha opinión modificada

Apartado de fundamento da opinión modificada

42. Cando o auditor exprese unha opinión modificada sobre os estados financeiros, ademais dos elementos sinalados no apartado VI, incluírá un parágrafo no informe de auditoría que proporcione unha descrición do feito que dá lugar á modificación. O auditor situará este parágrafo inmediatamente antes do parágrafo de opinión no informe de auditoría, co título "Fundamento da opinión con excepcións", "Fundamento da opinión desfavorable" ou "Fundamento da denegación de opinión", segundo corresponda. (NIA-ES 705; P16)
43. Se existe incorrección material nos estados financeiros que afecta a cantidades concretas dos estados financeiros (incluídas revelacións de información cuantitativa), o auditor incluírá no parágrafo de fundamento da opinión modificada unha **descrición e cuantificación** dos efectos financeiros da incorrección, salvo que non sexa factible. Se a cuantificación dos efectos financeiros non é factible, o auditor indicaráo no parágrafo de fundamento da opinión modificada. (NIA-ES 705; P17)

Neste apartado describiranse de forma **clara, precisa e concreta** os feitos, circunstancias, operacións transaccións, que superando a materialidade fixada constitúen excepcións por incumprimento de principios contables (erros en aplicación de principios, omisións de información ou variación nos principios contables), así como aqueles que supoñan excepcións por limitacións ao alcance. (NT IGAE)

No texto das excepcións debe utilizarse unha linguaxe obxectiva e ponderada e cuantificarse aquelas que supoñan axustes ou reclasificacións nas contas anuais ou leven omisións nas mesmas (excepcións por incumprimento de principios contables) e fágase referencia á magnitude cuantitativa da área ou conta afectada, no caso das excepcións por limitación ao alcance. (NT IGAE)

44. No sector público non sempre é pertinente cuantificar os efectos no imposto sobre beneficios, o resultado e o patrimonio netos. En cambio é máis significativo que os auditores do sector público cuantifiquen os efectos para os estados financeiros noutros termos como o superávit/déficit orzamentario, orzamento total, activos totais, débeda, ou remanente de tesourería. (ISSAI 1705; P11)

45. Se existe incorrección material nos estados financeiros en relación coa información descritiva revelada na memoria, o auditor incluíra no parágrafo de fundamento da opinión modificada unha explicación das razóns polas que tal información é incorrecta. (NIA-ES 705; P18)
46. Se existe incorrección material nos estados financeiros en relación coa falta de revelación de información requirida, o auditor: (NIA-ES 705; P19)
- (a) Discutirá a falta de revelación de información cos responsables do goberno da entidade;
 - (b) Describirá no parágrafo de fundamento da opinión modificada a natureza da información omitida; e
 - (c) Salvo que disposicións legais ou regulamentarias o prohíban, incluíra a información para revelar omitida, sempre que sexa factible e que o auditor obtivese evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre a información para revelar omitida.
47. Se a opinión modificada ten a súa orixe na imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada, o auditor incluíra no parágrafo de fundamento da opinión modificada os motivos de dita imposibilidade. (NIA-ES 705; P20)
48. Aínda cando o auditor expresase unha opinión desfavorable (ou adversa) ou denegase a opinión (ou se abstivo de opinar) sobre os estados financeiros, describirá no parágrafo de fundamento da opinión modificada os motivos de calquera outro feito do que teña coñecemento que requirise unha opinión modificada, así como os efectos correspondentes. (NIA-ES 705; P21)

Parágrafo de opinión

49. Cando o auditor exprese unha opinión modificada, o parágrafo de opinión terá o título “Opinión con excepcións”, “Opinión desfavorable” ou “Denegación de Opinión”, segundo corresponda. (NIA-ES 705; P22)
50. Cando o auditor exprese unha **opinión con excepcións** debido a unha incorrección material nos estados financeiros, o auditor manifestará no parágrafo de opinión que, na súa opinión, excepto polos efectos dos feitos descritos no parágrafo de fundamento da opinión con excepcións: (NIA-ES 705; P23)
- (a) Os estados financeiros expresan a imaxe fiel de conformidade co marco de información financeira aplicable, cando fosen preparados de conformidade cun marco de imaxe fiel; ou
 - (b) Os estados financeiros foron preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade co marco de información financeira aplicable, cando fosen preparados de conformidade cun marco de cumprimento.

Se a opinión modificada débese á imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada, o auditor utilizará para a opinión modificada a seguinte frase: “excepto polos posibles efectos do feito ou feitos ...”.

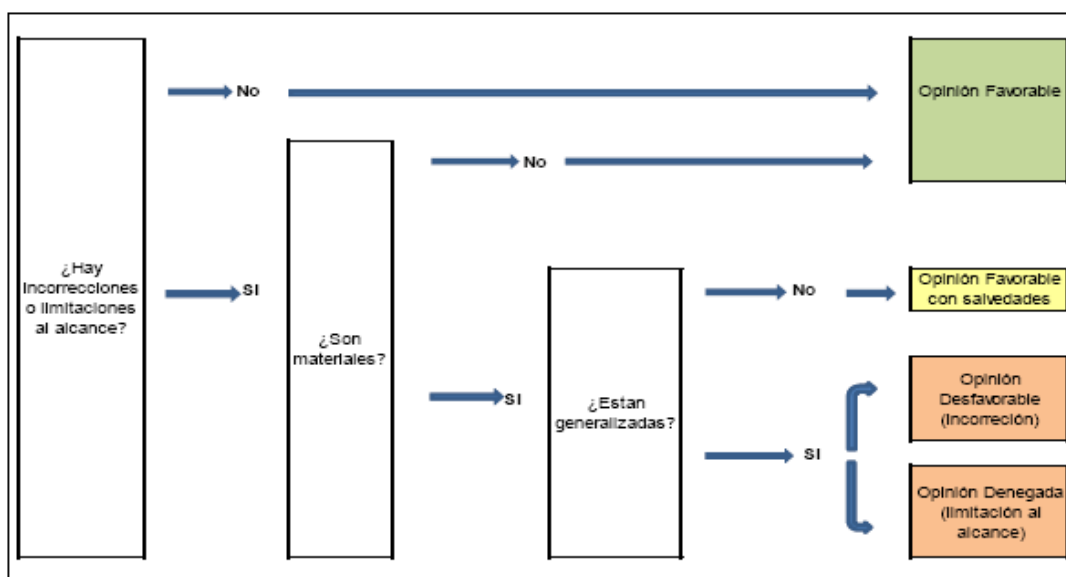
51. Cando o auditor exprese unha **opinión desfavorable** (ou adversa), manifestará no parágrafo de opinión que, na súa opinión, debido á significatividade do feito ou feitos descritos no parágrafo de fundamento da opinión desfavorable: (NIA-ES 705; P24)
- (a) Os estados financeiros non expresan a imaxe fiel de conformidade co marco de información financeira aplicable, cando fosen preparados de conformidade cun marco de imaxe fiel; ou
 - (b) Os estados financeiros non foron preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade co marco de información financeira aplicable, cando fosen preparados de conformidade cun marco de cumprimento.
52. Cando o auditor **denegue a opinión** (ou se absteña de opinar) porque non puidese obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada, no parágrafo de opinión o auditor manifestará que: (NIA-ES 705; P25)
- (a) Debido á significatividade do feito ou feitos descritos no parágrafo de fundamento da denegación de opinión, o auditor non puido obter evidencia de auditoría que proporcione unha base suficiente e adecuada para expresar a opinión de auditoría; e, en consecuencia,
 - (b) O auditor non expresa unha opinión sobre os estados financeiros.

Descrición da responsabilidade do auditor cando exprese unha opinión con excepcións ou unha opinión desfavorable (ou adversa)

53. Cando o auditor exprese unha opinión con excepcións ou unha opinión desfavorable (ou adversa), corruxirá a descrición da súa responsabilidade para manifestar que considera que a evidencia de auditoría que obtivo proporciona unha base suficiente e adecuada para expresar unha opinión modificada. (NIA-ES 705; P26)

Descrición da responsabilidade do auditor cando denegue a opinión (ou se absteña de opinar)

54. Cando o auditor denegue a opinión (ou se absteña de opinar) porque non puidese obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada, modificará o parágrafo introductorio do informe de auditoría para manifestar que ten a obriga de auditar os estados financeiros. O auditor modificará tamén a descrición da responsabilidade do auditor e a descrición do alcance da auditoría para manifestar só o seguinte: “A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre os estados financeiros baseada na realización da auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Debido ao feito (ou os feitos) descritos no parágrafo de fundamento da denegación de opinión, non puidemos obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada que proporcione unha base para expresar unha opinión de auditoría.” (NIA-ES 705; P27)
55. Se emite unha opinión de auditoría modificada, o auditor tamén deberá modificar o encabezado para que corresponda co tipo de opinión emitida. Os exemplos ilustrativos de informes dos anexos proporcionan unha guía adicional sobre a linguaxe específica que se debe usar ao emitir unha opinión modificada e describir a responsabilidade do auditor. (ISSAI-ES 200; P147)
56. O seguinte esquema⁵ sintetiza o visto neste epígrafe:



VIII Parágrafos de énfase e parágrafos sobre outras cuestións no informe de auditoría financeira

Obxectivo

57. O obxectivo do auditor, unha vez formada unha opinión sobre os estados financeiros, é chamar a atención dos usuarios, cando ao seu xuízo sexa necesario, por medio dunha clara comunicación adicional no informe de auditoría, sobre: (NIA-ES 706; P4)
- (a) Unha cuestión que, aínda que estea adecuadamente presentada ou revelada nos estados financeiros, sexa de tal importancia que resulte fundamental para que os usuarios comprendan os estados financeiros; ou
 - (b) Cando cumpra, calquera outra cuestión que sexa relevante para que os usuarios comprendan a

⁵ Véxase Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas, páxina 59.

auditoría, as responsabilidades do auditor ou o informe de auditoría.

Parágrafos de énfases

58. En determinadas circunstancias, con independencia do tipo de opinión, o auditor pode considerar necesario chamar a atención dos usuarios sobre unha cuestión ou cuestións presentadas ou reveladas nos estados financeiros que sexa de tal importancia que resulte fundamental para entendelos, pero hai evidencia suficiente e adecuada de que a cuestión non ten incorreccións materiais, entón deberase incluír un parágrafo de énfase no informe de auditoría. *(ISSAI-ES 200; P148 e NIA-ES 706; P6)*

Os parágrafos de énfases unicamente deberán referirse a información presentada ou divulgada nos estados financeiros. *(ISSAI-ES 200; P148 e NIA-ES 706; P6)*

59. No sector público os mandatos ou as expectativas en relación coa auditoría poden ampliar o número de circunstancias pertinentes para a súa inclusión nun parágrafo de énfase. A continuación enuméranse exemplos de circunstancias que pode ser pertinente incluír como parágrafo de énfase nun informe de fiscalización: *(NIA-ES 706; A1 e ISSAI 1706; P3)*

- Poderá referirse, entre outros, a aspectos tales como variacións moi relevantes nos resultados, na composición patrimonial, na liquidez, no saldo orzamentario, no grao de endebedamento ou en partidas de gasto ou ingreso; restructuracións administrativas con cambios relevantes na organización, actividade, dependencia ou configuración da entidade auditada ou da súa extinción.
- As incertezas relacionadas con resultados futuros de litixios ou accións administrativas especiais.
- Aplicación anticipada (cando se permita), antes da súa data de entrada en vigor, dunha nova norma contable que teña un efecto xeneralizado sobre os estados financeiros.
- Unha catástrofe grave que tivese, ou continúe tendo, un efecto significativo sobre a situación financeira da entidade.
- Actuacións legislativas en relación con programas ou co orzamento.
- Leis, regulamentos ou directivas contraditorios con repercusións significativas na entidade.
- Operacións importantes.
- Deficiencias significativas do control interno.
- Prácticas comerciais cuestionables.
- Actualizacións de períodos anteriores.
- Falta de sustentabilidade fiscal.
- Consecuencias para o medio ambiente.
- Cuestións ligadas á responsabilidade social da entidade.
- Cuestións deontolóxicas (comportamento esperado dos funcionarios públicos).
- Operacións realizadas sen a debida atención ao principio de economía.
- Emprego ineficaz e antieconómico dos bens públicos.
- Os auditores do sector público poden tamén decidir incluír un parágrafo de énfase por unha falta de conformidade coas normas que foi convenientemente rexistrada ou revelada nos estados financeiros, como pode ser o uso indebido de fondos. Agora ben ese tipo de parágrafo de énfase ligada a unha posible falta de conformidade só será pertinente se non se emite unha opinión separada sobre o cumprimento da legalidade.

60. En determinados supostos pode ser necesario incluír un parágrafo de énfase se o auditor ao executar o seu traballo conclúe que existen circunstancias cuxo desenlace depende de accións ou feitos futuros, que non están baixo o control directo da entidade, pero que poden afectar as contas anuais. Estas circunstancias coñécense como **incertezas** e o auditor deberá considerar a inclusión no seu informe de auditoría dun parágrafo de énfase ante a existencia dunha incerteza que poida afectar as contas anuais de maneira significativa. *(NT IGAE; P2.6.2.3)*

Por exemplo, a incerteza relacionada con resultados futuros de litixios ou accións administrativas excepcionais.

Non obstante, no caso de que exista unha incerteza significativa e a información correspondente á devandita incerteza non se atope reflectida nas contas anuais de acordo co esixido polo marco normativo de información financeira que resulte de aplicación, o auditor deberá considerar o incumprimento de principios e criterios contables ou orzamentarios que tal circunstancia orixina, a efectos da emisión do seu informe e expor unha excepción.

61. No caso de que a incerteza significativa refírase a cuestións relativas a problemas de empresa en funcionamento ou xestión continuada, o auditor deberá incluír no seu informe de auditoría un parágrafo de énfase para informar de dita incerteza en relación coa aplicación do principio de continuidade das operacións, sempre que a información relativa a esta situación estea adecuadamente recollida na memoria das contas anuais conforme ao marco normativo de información financeira que resulte de aplicación. No caso de que a información relativa a esta situación non se atope recollida adecuadamente na Memoria, o auditor deberá reflectir tal incumprimento de principios e criterios contables e orzamentarios de aplicación no seu informe de auditoría. *(NT IGAE; P2.6.2.4)*
62. O uso xeneralizado dos parágrafos de énfases diminúe a eficacia do auditor na comunicación deste tipo de cuestións. Ademais, **incluír máis información nun parágrafo de énfase que a presentada ou revelada nos estados financeiros pode implicar que a cuestión non foi adecuadamente presentada ou revelada**. Por conseguinte, o uso do parágrafo de énfase debe limitarse a cuestións presentadas ou reveladas nos estados financeiros. *(NIA-ES 706; A2)*
63. A introdución dun **parágrafo de énfase no informe de auditoría non afecta á opinión do auditor**. Un parágrafo de énfase non é substitutivo de: *(NIA-ES 706; A3)*
- A expresión por parte do auditor dunha opinión con excepcións, dunha opinión desfavorable (ou adversa), ou da denegación (ou abstención) de opinión, cando o requiran as circunstancias dunha determinada auditoría (véxase o apartado VII); nin de
 - A información que o marco de información financeira aplicable requira que a dirección revele nos estados financeiros.
64. O parágrafo de énfase deberá: *(ISSAI-ES 200; P149 e NIA-ES 706; P7)*
- Incluírse inmediatamente despois do parágrafo de opinión;
 - Levar o encabezado "Parágrafo de énfase";
 - Incluír unha clara referencia á cuestión que se está salientando e indicar onde se pode atopar a información relevante que describe plenamente o asunto en cuestión nos estados financeiros; e
 - Indicar que o auditor non expresa unha opinión modificada en relación coa cuestión que se resalta.

Parágrafos sobre outras cuestións significativas que non afectan á opinión

65. Se o auditor considera **necesario** comunicar un asunto diferente dos presentados ou revelados nos estados financeiros que, ao seu xuízo, sexa **relevante para que os usuarios entendan a auditoría, as responsabilidades do auditor ou o informe de auditoría**, poderase introducir un parágrafo ou apartado que leve o encabezado "**Outras cuestións significativas que non afectan á opinión**".

Este parágrafo deberá aparecer inmediatamente despois da opinión e de calquera parágrafo de énfase. *(ISSAI-ES 200; P150 e NIA-ES 706; P8)*

66. As expectativas ou mandatos de auditoría do sector público poden ampliar as circunstancias baixo as cales sería relevante incluír un parágrafo de énfase (concernente a un asunto divulgado de maneira apropiada nos estados financeiros) ou un parágrafo sobre outras cuestións (concernente a información non divulgada nos estados financeiros). *(ISSAI-ES 200; P152 e NIA-ES 706; A6)*

As circunstancias dunha fiscalización poden requirir dar máis detalle sobre cuestións que proporcionan unha explicación adicional sobre as responsabilidades do auditor na auditoría dos estados financeiros, ou sobre o informe de auditoría. Cando cumpra, poden utilizarse un ou máis subtítulos que describan o contido dos parágrafos sobre outras cuestións.

67. Ademais da opinión, é posible que o auditor deba por lei ou outra norma aplicable, ou por expectativas dos destinatarios do informe, informar sobre as observacións e achados significativos que non afectasen á opinión (por non tratarse de incorreccións nin limitacións ao alcance), nin a ningunha das recomendacións efectuadas. Estes aspectos deberán diferenciarse da opinión, na sección Outras cuestións significativas que non afectan á opinión. *(ISSAI-ES 200; P141)*

Se existen outras cuestións non significativas que se desexan comunicar poderanse incluír nun anexo específico denominado "Observacións e achados que non afectan á opinión de auditoría financeira".

68. A inclusión de parágrafos de énfases e doutras cuestións dependerá do criterio profesional do auditor, o cal haberá de ter en conta, ademais do indicado sobre a súa natureza na presente Norma, que **tanto no seu número como na súa extensión deberá atender aos criterios de ponderación e claridade da información**, valores intrínsecos e cualitativos no informe de auditoría. Así mesmo, a xustificación da súa inclusión haberá de estar soportada nos papeis de traballo. (NT IGAE; P2.6.3.3)

IX Comunicación cos responsables do goberno da entidade

69. Cando o auditor prevexa ter que expresar unha opinión modificada no informe de auditoría, comunicará aos responsables do goberno da entidade as circunstancias que lle levan a prever dita opinión modificada e a redacción prevista da modificación. (NIA-ES 705; P28)

Se o auditor desexa incluír un parágrafo de énfase ou sobre outras cuestións no informe de auditoría, tamén deberá comunicalo aos responsables do goberno da entidade, así como a redacción proposta dos mesmos. (ISSAI-ES 200; P151 e NIA-ES 706; P7)

X As recomendacións

70. De acordo co establecido no apartado 8 da ISSAI-ES 100, unha das principais finalidades das fiscalizacións que realizan as ICEX é contribuir á mellora das prácticas de xestión das entidades públicas. Os nosos informes non son un fin en si mesmos senón un medio para contribuir a mellorar a xestión do sector público. Para iso redactamos as nosas conclusións e as nosas recomendacións.

Ademais, segundo o apartado 39 da mesma ISSAI-ES: *“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.”*

71. Con maior detalle, a ISSAI-ES 300 establece os **requisitos** que deben cumprir as recomendacións:

*“39. En caso de considerarse procedente, e sempre que o mandato dado á ICEX permítalo, os auditores deben tratar de proporcionar recomendacións **construtivas** que poidan contribuir significativamente a liquidar as debilidades ou deficiencias constatadas pola fiscalización.*

*As recomendacións deben estar **ben fundamentadas** e deben **engadir valor**.*

*Así mesmo, deben **abordar as causas** das deficiencias e das debilidades.*

*Deben ser redactadas de tal maneira que **eviten obviedades ou que se modifiquen as conclusións da fiscalización**; e non deben inmiscirse nas competencias propias da entidade fiscalizada.*

*Debe estar claro **que se expón** en cada recomendación e **quen é o responsable** de tomar calquera iniciativa.*

*As recomendacións teñen que ser **prácticas** e estar dirixidas ás entidades que teñan a responsabilidade e a competencia de aplicarlas.*

*As recomendacións **deben ser claras** e ser presentadas dunha maneira **lóxica e racional**.*

*Deben estar **vinculadas aos obxectivos, as observacións e as conclusións da fiscalización**.*

*Xunto co texto completo do informe, deben **convencer** ao lector de que **melloran significativamente a xestión** das actuacións e programas, por exemplo, mediante a redución de custos, a simplificación na administración dos servizos, o incremento da calidade e o volume dos mesmos, ou a mellora da eficacia e os beneficios para a cidadanía.”*

72. Hai que ter en conta que o beneficio do traballo de fiscalización non está nas recomendacións efectuadas, senón na súa aplicación eficaz, de aí a importancia de realizar, nas fiscalizacións recorrentes, un **seguimento posterior** das medidas adoptadas para corrixir as deficiencias detectadas.

En caso de fiscalizacións non recorrentes poderán exporse traballos específicos de seguimento do cumprimento das recomendacións.

XI Modelos de informes

73. No anexo ofrécese exemplos ilustrativos aplicables nas auditorías dos OCEX.

En GPF-OCEX 4001 ofrécese exemplos de informes de fiscalizacións de regularidade, é dicir auditorías financeiras e de cumprimento da legalidade.

ANEXOS

	Tipo de opinión	Tipo de ente
Exemplo 1	Favorable	PXC
Exemplo 2	Favorable	PXCP
Exemplo 3	Favorable, con parágrafo de énfase	PXC
Exemplo 4	Con excepcións por incorrección	PXC
Exemplo 5	Con excepcións por limitación ao alcance	IMNCL
Exemplo 6	Desfavorable	Consolidado
Exemplo 7	Con excepcións, con parágrafo de énfase	IMNCL
Exemplo 8	Abstención	PXC
Exemplo 9	Abstención, por múltiples limitacións	PXC
Exemplo 10	Con excepcións	PXCP

Nota *O modelo nº 1 contén observacións e anotacións que son de aplicación xeral a todos os informes.*

Exemplo 1

Informe con opinión favorable

Modelo de Sociedade Mercantil Pública

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais **dunha sociedade mercantil pública**.
- As contas anuais foron formuladas polo órgano de administración da entidade.
- Ademais da auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais (neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais auditadas)

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Aos accionistas de xxx.

Á entidade á que está adscrita a sociedade

Ao órgano parlamentario

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais de 2014 da sociedade ABC, S.A., que comprenden o balance ao 31 de decembro de 2014 , a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais

Os administradores son responsables de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados de ABC, S.A., de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 2015.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría.

Exemplo 1

Informe con opinión favorable
Modelo de Sociedade Mercantil Pública

Opinión

Na nosa opinión, as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da sociedade ABC, S.A. ao 31 de decembro de 201X, así como dos seus resultados e fluxos de efectivo correspondentes ao exercicio anual terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos no mesmo.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión adxunto do exercicio 201X contén as explicacións que os administradores consideran oportunas sobre a situación da sociedade, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais do exercicio 201X. O noso traballo como auditores límitase á verificación do informe de xestión co alcance mencionado en leste mesmo parágrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade.

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Nota: O contido e a orde dos anexos e o seu mesma inclusión no informe determinaranse en cada caso en función das circunstancias e da normativa de cada OCEX. Nuns casos determinada materia poderá ir nun anexo, noutros nun capítulo do informe, e noutros quizais non sexa necesaria nin o uno nin o outro.

Anexo 1 Observacións e achados que non afectan á opinión de auditoría financeira

Anexo 2 Información adicional sobre as excepcións do informe de auditoría

Nos apartado Fundamentos da opinión con excepcións, do informe de auditoría financeira, débense describir de forma clara, precisa e concreta os feitos, circunstancias, operacións transaccións, que superando a materialidade fixada constitúen excepcións por incumprimento de principios contables (erros en aplicación de principios, omisións de información ou variación nos principios contables), así como aqueles que supoñan excepcións por limitacións ao alcance.

O texto das excepcións debe redactarse utilizando unha linguaxe obxectiva e ponderada, e valorarse aquelas que supoñan axustes ou reclasificacións nas contas anuais ou leven omisións nas mesmas (excepcións por incumprimento de principios contables) e fágase referencia á magnitude cuantitativa da área ou conta afectada, no caso das excepcións por limitación ao alcance.

Naqueles casos en que concorran circunstancias excepcionais (feitos de gran importancia relativa, especialmente complexos, etc), se se considera necesario para mellorar a comprensión do informe e o contexto das excepcións, poderase incluír este anexo para ampliar con información relevante o contido do informe de auditoría.

Anexo 3 Recomendacións

Se as normas dun OCEX requírenlo, este apartado poderá poñerse no apartado 6 do informe.

Anexo 4 Contas anuais do exercicio

Se as normas dun OCEX requírenlo, poderá poñerse un resumo das contas anuais, aínda que neste caso deberá poñerse unha ligazón ou unha referencia ao sitio onde poidan consultarse as contas anuais completas.

Anexo 5 Alegacións e informe sobre as mesmas

Exemplo 2

Informe con opinión favorable
Modelo de Entidade Pública Administrativa

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais da **Conta da Administración da Comunidade Autónoma**.
- As contas anuais foron formuladas de acordo coa normativa aplicable, de acordo co PGCP.

INFORME DE FISCALIZACIÓN.

Ao Parlamento da Comunidade Autónoma

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou a Conta da Administración da Comunidade do exercicio 2014, que está formada polo balance ao 31 de decembro de 2014, a conta do resultado económico-patrimonial, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo, o estado de liquidación do orzamento e a memoria correspondentes ao exercicio terminado en dita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade do Goberno e/ou a Intervención Xeral en relación coas contas anuais

A Intervención Xeral de ten a responsabilidade de elaborar a Conta da Administración adxunta, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, dos resultados e da execución do orzamento da Administración da Comunidade, de conformidade co marco normativo de información financeira pública aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron elaboradas polo Interventor Xeral o xx de marzo de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 2015.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre a Conta da Administración/as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría.

Opinión

Na nosa opinión, a Conta da Administración/as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da Comunidade ao 31 de decembro de 2014, así como dos seus resultados económicos e orzamentarios correspondentes ao exercicio anual terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables e orzamentarios contidos no mesmo.

Exemplo 2

Informe con opinión favorable

Modelo de Entidade Pública Administrativa

Outros asuntos que non afectan á opinión

Como parte da fiscalización realizada, no Anexo 2 inclúese un detalle daquelas observacións e achados que non afectan á opinión e que consideramos que poden resultar de interese aos destinatarios/usuarios do presente informe de fiscalización.

No Anexo 3 inclúese un detalle das recomendacións realizadas para mellorar a xestión económico administrativa da Entidade de acordo co establecido na Lei de creación do OCEX.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O noso traballo limitouse a verificar que se elaboraron de acordo coa súa normativa reguladora e que a información contable que conteñen concorda coa das contas anuais auditadas.

Este parágrafo “Informe sobre Outros Requirimentos Legais e Regulamentarios” poderá ser utilizado, no seu caso, cando se trata de achegar unha opinión, dentro dun traballo de auditoría de contas, sobre documentos non integrantes das contas anuais. A opinión contida neste parágrafo ten un alcance menor que o outorgado a unha opinión de auditoría.

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 3

Informe con opinión favorable, con párrafo de énfase

Modelo de Sociedade Mercantil Pública

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais **dunha sociedade mercantil pública**.
- As contas anuais foron formuladas polo órgano de administración da entidade.
- Ademais da auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais (neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais auditadas)

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Aos accionistas de xxx.

Á entidade á que está adscrita a sociedade

Ao órgano parlamentario

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais de 2014 da sociedade ABC, S.A., que comprenden o balance ao 31 de decembro de 2014 , a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria correspondentes ao exercicio terminado en dita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais

Os administradores son responsables de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados de ABC, S.A., de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 201x.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría.

Exemplo 3

Informe con opinión favorable, con párrafo de énfase

Modelo de Sociedade Mercantil Pública

Opinión

Na nosa opinión, as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da sociedade ABC, S.A. ao 31 de decembro de 201X, así como dos seus resultados e fluxos de efectivo correspondentes ao exercicio anual terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos no mesmo.

Parágrafo de énfase

Chamamos a atención sobre a nota X das contas anuais, que describe unha incerteza relacionada co resultado dun litixio emprendido contra a sociedade por expropiacións de terreos pertencentes ao Proxecto XXY. Esta cuestión non modifica a nosa opinión.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión adxunto do exercicio 201X contén as explicacións que os administradores consideran oportunas sobre a situación da sociedade, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais do exercicio 201X. O noso traballo como auditores limitase á verificación do informe de xestión co alcance mencionado en este mesmo párrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade.

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 4

Informe con opinión modificada, con excepciones por unha incorrección material

Modelo de Sociedade Mercantil Pública

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais **dunha sociedade mercantil pública**.
- As contas anuais foron formuladas polo órgano de administración da entidade.
- As existencias que se mostran nas contas anuais son incorrectas. Considérase que a incorrección é material para as contas anuais, pero non xeneralizada.
- Ademais da auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais (neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais auditadas)

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Á entidade á que está adscrita a sociedade

Ao órgano parlamentario

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais de 2014 da sociedade ABC, S.A., que comprenden o balance ao 31 de decembro de 2014 , a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria correspondentes ao exercicio terminado en dita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais

Os administradores son responsables de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados de ABC, S.A., de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 201x.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría con excepcións.

Exemplo 4

Informe con opinión modificada, con excepciones por unha incorrección material

Modelo de Sociedade Mercantil Pública

Fundamento da opinión con excepciones

As existencias da sociedade reflíctense no balance por xxx. Os administradores non rexistraron as existencias ao menor dos importes correspondentes ao seu custo ou valor neto de realización senón que se atopan rexistradas unicamente ao custo, o que supón un incumprimento do marco normativo de información financeira que resulta de aplicación. De acordo cos rexistros da sociedade, se se tiveran valorado as existencias ao menor dos importes correspondentes ao seu custo ou valor neto de realización, tivera sido necesario reducir o importe das existencias en xxx para reflectilas polo seu valor neto de realización. En consecuencia, o custo de vendas está infravalorado en xxx, e o imposto sobre beneficios, o resultado neto e fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx e xxx, respectivamente.

Opinión con excepciones

Na nosa opinión, excepto polos efectos do feito descrito no parágrafo de “Fundamento da opinión con excepciones”, as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da sociedade ABC, S.A. ao 31 de decembro de 201X, así como dos seus resultados e fluxos de efectivo correspondentes ao exercicio anual terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos no mesmo.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión adxunto do exercicio 201X contén as explicacións que os administradores consideran oportunas sobre a situación da sociedade, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais do exercicio 201X. O noso traballo como auditores limitase á verificación do informe de xestión co alcance mencionado en este mesmo parágrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade.

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 5

Informe con opinión modificada, con excepciones por unha limitación ao alcance

Modelo de concello.

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais **dun concello**.
- As contas anuais foron formuladas polo interventor e aprobadas por
- O auditor non puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada en relación cun investimento nunha sociedade mixta participada polo concello. Considérase que os efectos da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada son materiais pero non xeneralizados nas contas anuais.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Ao Pleno do Concello de XXX

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais adxuntas do Concello de XXX, que comprenden o balance ao 31 de decembro de 201X, a conta do resultado económico-patrimonial, o estado de liquidación do orzamento e a memoria correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade do Concello en relación coas contas anuais

A Intervención é a responsable de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados económicos e orzamentarios do Concello de ____, de conformidade co marco normativo de información financeira orzamentaria aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria adxunta, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas pola Intervención do Concello o xx de marzo de 2015 e aprobadas polo Pleno o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX, conforme á normativa de aplicación, o 8 de outubro de 2015.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría con excepcións.

Fundamento da opinión con excepcións

Tal e como se indica na nota XX da memoria adxunta, o Concello adquiriu durante o exercicio unha participación do XX% na sociedade mixta XYZ. O investimento atópase rexistrado nas contas anuais adxuntas por un valor en libros de XX miles de euros. No transcurso do noso traballo non tivemos acceso á información financeira, os plans de negocio, a dirección nin aos auditores da sociedade XYZ. En consecuencia, non puidemos obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre o importe recuperable do investimento do Concello en XYZ ao 31 de decembro de 20X1, nin determinar se o importe polo que figura rexistrado o investimento nas contas anuais do Concello debe ser axustado.

Exemplo 5

Informe con opinión modificada, con excepciones por unha limitación ao alcance

Modelo de concello.

Opinión con excepciones

Na nosa opinión, excepto polos posibles efectos do feito descrito no parágrafo de “Fundamento da opinión con excepciones”, as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira do Concello ao 31 de decembro de 20X1, así como dos seus resultados económicos e orzamentarios correspondentes ao exercicio terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables e orzamentarios contidos na Instrución do modelo normal de contabilidade local.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 6

Informe con opinión modificada, con opinión desfavorable por unha incorrección material

Modelo de contas consolidadas

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais consolidadas formuladas polo órgano de administración da sociedade dominante de conformidade co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación.
- As contas anuais consolidadas conteñen incorreccións materiais debido á falta de consolidación dunha sociedade dependente. Considérase que a incorrección material é xeneralizada nas contas anuais consolidadas. Os efectos da incorrección nas contas anuais consolidadas non foron determinados debido a que non era factible.
- Adicionalmente á auditoría das contas anuais consolidadas, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais consolidadas. Neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais consolidadas auditadas.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Á entidade á que está adscrita a sociedade

Ao órgano parlamentario

Informe de auditoría financeira sobre as contas anuais consolidadas

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais consolidadas adxuntas da sociedade ABC, S.A. e sociedades dependentes, que comprenden o balance consolidado ao 31 de decembro de 20X1, a conta de perdas e ganancias consolidada, o estado de cambios no patrimonio neto consolidado, o estado de fluxos de efectivo consolidado e a memoria consolidada correspondentes ao exercicio terminado en dita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais consolidadas

Os administradores da sociedade dominante son responsables de formular as contas anuais consolidadas adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados consolidados de ABC, S.A. e sociedades dependentes, de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable ao Grupo en España, que se identifica na nota X da memoria adxunta, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais consolidadas foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 201x.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais consolidadas adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais consolidadas están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais consolidadas. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais consolidadas, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte dos administradores da sociedade dominante das contas anuais consolidadas, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais consolidadas tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría desfavorable.

Exemplo 6

Informe con opinión modificada, con opinión desfavorable por unha incorrección material

Modelo de contas consolidadas

Fundamento da opinión desfavorable

Tal e como se explica na nota X, a sociedade non integrou globalmente as contas anuais da sociedade dependente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que non lle foi posible determinar o valor razoable na data de adquisición dalgúns dos activos e pasivos da sociedade dependente que resultan materiais. En consecuencia, este investimento está contabilizada polo método do custo. De conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación, a dependente debería integrarse globalmente posto que está controlada pola sociedade. Se se consolidou XYZ, moitos elementos das contas anuais consolidadas adxuntas víronse afectados de forma material. Non se determinaron os efectos sobre as contas anuais consolidadas desta falta de integración global.

Opinión desfavorable

Na nosa opinión, debido ao efecto moi significativo do feito descrito no parágrafo de “Fundamento da opinión desfavorable”, as contas anuais consolidadas adxuntas non expresan a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da sociedade ABC, S.A. e sociedades dependentes ao 31 de decembro de 20X1, nin dos seus resultados e fluxos de efectivo correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables contidos no mesmo.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión consolidado adxunto do exercicio 20X1 contén as explicacións que os administradores da sociedade dominante consideran oportunas sobre a situación da sociedade ABC, S.A. e sociedades dependentes, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais consolidadas. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais consolidadas do exercicio 20X1. O noso traballo como auditores limitase á verificación do informe de xestión consolidado co alcance mencionado en leste mesmo parágrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade ABC, S.A. e sociedades dependentes.

Informe sobre o cumprimento da legalidade

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 7

Informe con excepcións por incumplimento do marco de información financeira e un parágrafo de énfase
Modelo de concello.

As **circunstancias** son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais **dun concello**.
- As contas anuais foron formuladas polo interventor e aprobadas polo Pleno
- O auditor non puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada en relación cun investimento nunha sociedade mixta participada polo concello. Considérase que os efectos da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada son materiais pero non xeneralizados nas contas anuais.
- Existe incerteza en relación cun litixio excepcional pendente.
- O incumplimento do marco de información financeira aplicable deu lugar a unha opinión con excepcións.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Ao Pleno do Concello de XXX

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais adxuntas do Concello de XXX, que comprenden o balance ao 31 de decembro de 201X, a conta do resultado económico-patrimonial, o estado de liquidación do orzamento e a memoria correspondentes ao exercicio terminado en dita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade do Concello en relación coas contas anuais

A Intervención é a responsable de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados económicos e orzamentarios do Concello de ____, de conformidade co marco normativo de información financeira orzamentaria aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria adxunta, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas pola Intervención do Concello o xx de marzo de 2015 e aprobadas polo Pleno o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX, conforme á normativa de aplicación, o 8 de outubro de 2015.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada nas contas anuais. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade das contas anuais, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razoabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación das contas anuais tomadas no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría con excepcións.

Exemplo 7

Informe con excepcións por incumplimento do marco de información financeira e un parágrafo de énfase
Modelo de concello.

Fundamento da opinión con excepcións

xxxx

Opinión con excepcións

Na nosa opinión, excepto polos posibles efectos do feito descrito no parágrafo de “Fundamento da opinión con excepcións”, as contas anuais adxuntas expresan, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira do Concello ao 31 de decembro de 2013, así como dos seus resultados económicos e orzamentarios correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables e orzamentarios contidos na Instrución do modelo normal de contabilidade local.

Parágrafo de énfase

Chamamos a atención sobre a nota X das contas anuais, que describe unha incerteza relacionada co resultado dun litixio emprendido contra a sociedade pola sociedade XYZ. Esta cuestión non modifica a nosa opinión.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión:

Exemplo 8

Informe de auditoría con denegación (ou abstención) de opinión debido a que non se puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada en relación cun único elemento dos estados financeiros.

Modelo de sociedade mercantil

As circunstancias son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais formuladas polo órgano de administración da entidade de conformidade co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación e incorpora o estado de fluxos de efectivo.
- O auditor non puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada sobre un único elemento das contas anuais. En concreto, o auditor non puido obter evidencia de auditoría sobre a información financeira do investimento nunha UTE que representa máis do 90% dos activos netos da sociedade. Considérase que os posibles efectos da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada son materiais e xeneralizados nas contas anuais.
- Adicionalmente á auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais. Neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais auditadas.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Ao órgano parlamentario

Ao Pleno do Concello de XXX

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais de 2014 da sociedade ABC, S.A., que comprenden o balance ao 31 de decembro de 2014, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais

Os administradores son responsables de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados de ABC, S.A., de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 201x.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Non obstante, debido aos feitos descritos no parágrafo de "Fundamento da denegación de opinión" non puidemos obter evidencia de auditoría que proporcione unha base suficiente e adecuada para expresar unha opinión de auditoría con excepcións.

Fundamento da opinión con excepcións

O balance da sociedade ao 31 de decembro de 20X1 inclúe as partidas correspondentes á súa participación na UTE XYZ, que representa máis do 90% dos activos netos á devandita data. Non se nos permitiu o acceso nin á dirección nin aos auditores, incluída a documentación de auditoría dos auditores da UTE XYZ. Como resultado, non puidemos determinar se son necesarios axustes en relación coa parte proporcional dos activos que a sociedade controla conxuntamente, dos pasivos dos cales é responsable conxuntamente, dos ingresos e gastos do exercicio nin dos elementos que conforman o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo que proveñen da UTE XYZ.

Exemplo 8

Informe de auditoría con denegación (ou abstención) de opinión debido a que non se puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada en relación cun único elemento dos estados financeiros.

Modelo de sociedade mercantil

Opinión con excepciones

Debido ao efecto moi significativo do feito descrito no parágrafo de “Fundamento da denegación de opinión”, non puidemos obter evidencia de auditoría que proporcione unha base suficiente e adecuada para expresar unha opinión de auditoría. En consecuencia, non expresamos unha opinión sobre as contas anuais adxuntas.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión adxunto do exercicio 201X contén as explicacións que os administradores consideran oportunas sobre a situación da sociedade, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais do exercicio 201X. O noso traballo como auditores limitase á verificación do informe de xestión co alcance mencionado neste mesmo parágrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade.

Informe sobre o cumprimento da legalidade

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión

Exemplo 9

Informe de auditoría de contas anuais que contén unha opinión denegada por múltiples limitacións.

Modelo de sociedade mercantil

As circunstancias son, entre outras:

- Auditoría de contas anuais formuladas polo órgano de administración da entidade de conformidade co marco normativo de información financeira que resulte de aplicación e incorpora o estado de fluxos de efectivo.
- O auditor **non puido obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada** sobre múltiples elementos das contas anuais. En concreto, o auditor non puido obter evidencia de auditoría sobre as existencias e as contas para cobrar. Considérase que **os posibles efectos da imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada son materiais e xeneralizados** nas contas anuais.
- Adicionalmente á auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre a concordancia do informe de xestión coas contas anuais. Neste exemplo, o informe de xestión emitido concorda coa información das contas anuais auditadas.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Ao órgano parlamentario

Ao Pleno do Concello de XXX

Informe de auditoría financeira

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2015, auditou as contas anuais de 2014 da sociedade ABC, S.A., que comprenden o balance ao 31 de decembro de 2014, a conta de perdas e ganancias, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo e a memoria correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, e achéganse integramente no anexo I deste Informe.

Responsabilidade dos administradores en relación coas contas anuais

Os administradores son responsables de formular as contas anuais adxuntas, de forma que expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados de ABC, S.A., de conformidade co marco normativo de información financeira aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron formuladas polos administradores da Entidade o xx de marzo de 2015 e aprobadas pola Xunta Xeral de Accionistas o yy de xuño de 2015.

Ditas contas anuais foron presentadas ao OCEX pola Intervención Xeral de, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 201x.

Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Non obstante, debido aos feitos descritos no parágrafo de “Fundamento da denegación de opinión” non puidemos obter evidencia de auditoría que proporcione unha base suficiente e adecuada para expresar unha opinión de auditoría con excepcións.

Fundamento da opinión con excepcións

- a) Debido a que a fiscalización da sociedade foi acordada polo Pleno do OCEX con posterioridade ao 31 de decembro de 2014 non presenciámos o recuento físico das existencias ao comezo e ao peche do exercicio. Non puidemos satisfacernos, mediante procedementos alternativos, das cantidades de existencias ao 31 de decembro de 2013 e 2014, as cales están rexistradas no balance por xxx e xxx, respectivamente.
- b) Así mesmo, a introdución en setembro de 2014 dun novo sistema informatizado de contas a cobrar ocasionou numerosos erros en ditas contas. Na data do noso informe de auditoría, a dirección aínda estaba no proceso de

Exemplo 9

Informe de auditoría de contas anuais que contén unha opinión denegada por múltiples limitacións.

Modelo de sociedade mercantil

rectificar as deficiencias do sistema e de corrixir os erros. Non puidemos confirmar ou verificar por medios alternativos as contas para cobrar incluídas no balance por un importe total de xxx ao 31 de decembro de 2014.

Como resultado destes feitos, non puidemos determinar os axustes que poderían ser necesarios en relación coas existencias e as contas para cobrar rexistradas, ou non rexistradas, nin en relación cos elementos integrantes da conta de perdas e ganancias, do estado de cambios no patrimonio neto e do estado de fluxos de efectivo.

Opinión con excepcións

Debido ao efecto moi significativo do feito descrito no apartado de “Fundamento da denegación de opinión”, non puidemos obter evidencia de auditoría que proporcione unha base suficiente e adecuada para expresar unha opinión de auditoría. En consecuencia, non expresamos unha opinión sobre as contas anuais adxuntas.

Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

O informe de xestión adxunto do exercicio 2014 contén as explicacións que os administradores consideran oportunas sobre a situación da sociedade, a evolución dos seus negocios e sobre outros asuntos e non forma parte integrante das contas anuais. Verificamos que a información contable que contén o citado informe de xestión concorda coa das contas anuais do exercicio 2014. O noso traballo como auditores límitase á verificación do informe de xestión co alcance mencionado neste mesmo parágrafo e non inclúe a revisión de información distinta da obtida a partir dos rexistros contables da sociedade.

Informe sobre o cumprimento da legalidade

Sinatura do Presidente do OCEX

Data

Lugar de emisión

Exemplo 10

Informe de auditoría financeira (de seguridade razoable) con excepcións.

Modelo Conta da Administración da Comunidade Autónoma

As circunstancias son, entre outras:

- Existen múltiples excepcións e unha limitación ao alcance.
- Adicionalmente á auditoría das contas anuais, o auditor ten a responsabilidade de opinar sobre o cumprimento da legalidade.
- Baseado na ISSAI-ES 200, NIA-ES 700 e na GPF-OCEX 4001.

INFORME DE FISCALIZACIÓN

Ao órgano parlamentario

Ao Presidente

1 Informe de auditoría financeira con excepcións

1.1 Introducción

O OCEX, en virtude do disposto na súa Lei de creación, e conforme ao previsto no Programa Anual de Actuación de 2018, auditou a Conta da Administración da Comunidade do exercicio 2017, que está formada polo balance ao 31 de decembro de 2017, a conta do resultado económico-patrimonial, o estado de liquidación do orzamento e a memoria correspondentes ao exercicio terminado na devandita data, e achéganse integramente no anexo 4 deste Informe.

1.2 Responsabilidade do Goberno en relación coa Conta da Administración

A Intervención Xeral de ten a responsabilidade de elaborar a Conta da Administración adxunta, de forma que exprese a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, dos resultados e da execución do orzamento da Administración da Comunidade, de conformidade co marco normativo de información financeira pública aplicable á entidade, que se identifica na nota X da memoria das contas anuais, e do control interno que consideren necesario para permitir a preparación de contas anuais libres de incorrección material, debida a fraude ou erro.

As mencionadas contas anuais foron elaboradas polo Interventor Xeral o 15 de marzo de 2018, e presentadas ao OCEX, conforme á normativa de aplicación, o 30 de xuño de 2018.

1.3 Responsabilidade do OCEX

A nosa responsabilidade é expresar unha opinión sobre as contas anuais adxuntas baseada na nosa auditoría. Levamos a cabo a nosa auditoría de conformidade cos Principios fundamentais de fiscalización das Institucións Públicas de Control Externo. Dita normativa esixe que cumpramos os requirimentos de ética, así como que planifiquemos e executemos a auditoría co fin de obter unha seguridade razoable de que as contas anuais están libres de incorreccións materiais.

Unha auditoría require a aplicación de procedementos para obter evidencia de auditoría sobre os importes e a información revelada na Conta da Administración. Os procedementos seleccionados dependen do xuízo do auditor, incluída a valoración dos riscos de incorrección material na Conta da Administración, debida a fraude ou erro. Ao efectuar ditas valoracións do risco, o auditor ten en conta o control interno relevante para a formulación por parte da entidade da Conta da Administración, co fin de deseñar os procedementos de auditoría que sexan adecuados en función das circunstancias, e non coa finalidade de expresar unha opinión sobre a eficacia do control interno da entidade. Unha auditoría tamén inclúe a avaliación da adecuación das políticas contables aplicadas e da razonabilidade das estimacións contables realizadas pola dirección, así como a avaliación da presentación da Conta da Administración tomada no seu conxunto.

Consideramos que a evidencia de auditoría que obtivemos proporciona unha base suficiente e adecuada para a nosa opinión de auditoría con excepcións.

Exemplo 10

Informe de auditoría financeira (de seguridade razoable) con excepcións.

Modelo Conta da Administración da Comunidade Autónoma

1.4 Fundamento da opinión con excepcións

Limitacións ao alcance

- a) Non existe un inventario completo e actualizado que recolla detalladamente a composición e valoración dos principais epígrafes do inmovilizado. O sistema contable só permite obter o detalle dos movementos que se produciron no exercicio.

Tampouco se recollen en contas as amortizacións dos elementos do inmovilizado suxeitos a depreciación, ou as correccións valorativas por perdas reversibles nos investimentos financeiros permanentes.

En consecuencia, non podemos verificar a razoabilidade dos saldos deses epígrafes ao 31 de decembro de 2017, que en conxunto ascenden a 12.000,0 millóns de euros, nin do seu impacto na conta do resultado económico-patrimonial do devandito exercicio.

Incorreccións

- b) A conta do resultado económico patrimonial e o pasivo do balance non recollen ningunha cantidade en concepto de estimación dos intereses de demora que puidesen devindicarse pola aplicación do artigo 216.4 do TRLCSP e outras causas. Aínda que se descoñece o importe exacto que finalmente puidese ser esixible, a estimación mínima realizada pola entidade ascende a 50,0 millóns de euros.

.....

- f) A conta 411 "Acredores periodificación gastos orzamentarios" do pasivo do balance ao 31 de decembro de 2017 mostra un saldo de 1.500,0 millóns de euros, correspondentes a xxyy, que debería reclasificarse ás contas correspondentes a longo e curto prazo con entidades de crédito, por importe de 1.000,0 e 500,0 millóns de euros respectivamente.

O conxunto de excepcións expostas nos parágrafos b) a f) supoñen que o resultado orzamentario do exercicio (superávit) e o resultado económico patrimonial están sobrevalorados en 150,0 millóns de euros, o inmovilizado material está sobrevalorado en 375,0 millóns de euros, os acredores a curto prazo están infravalorados en 300,0 millóns de euros, os fondos propios están sobrevalorados en 250,0 millóns de euros e o remanente de tesourería está sobrevalorado en 250,0 millóns de euros.

1.5 Opinión con excepcións

Na nosa opinión, excepto polos posibles efectos da limitación ao alcance descrita no parágrafo a) e excepto polos efectos dos feitos descritos nos parágrafos b) a f) do apartado "Fundamento da opinión con excepcións", a Conta da Administración adxunta expresa, en todos os aspectos significativos, a imaxe fiel do patrimonio e da situación financeira da Comunidade ao 31 de decembro de 2017, así como dos seus resultados económicos e orzamentarios correspondentes ao exercicio anual terminado en dita data, de conformidade co marco normativo de información financeira que resulta de aplicación e, en particular, cos principios e criterios contables e orzamentarios contidos no mesmo.

1.6 Parágrafo de énfase

Adicionalmente indícanse a continuación outros aspectos de interese postos de manifesto no curso da fiscalización efectuada:

- a) Tal como se indica na nota 2.1 do apartado 1 da memoria da Conta da Administración, ao 31 de decembro de 2017 os fondos propios presentan un importe negativo de 15.000,0 millóns de euros, que está orixinado polos resultados negativos de 2017 unido ao de exercicios anteriores, que non son compensados coa cifra de patrimonio.

Por outra banda, o fondo de manobra da Administración alcanza ao peche do exercicio o importe negativo de 12.000,0 millóns de euros, co conseqüente impacto na situación de liquidez ou solvencia a curto prazo da Administración.

No subsistema contable orzamentario, cabe sinalar os importes negativos no resultado orzamentario e no remanente de tesourería.

Estas cuestións non modifican a nosa opinión de auditoría.

Exemplo 10

Informe de auditoría financeira (de seguridade razoable) con excepcións.

Modelo Conta da Administración da Comunidade Autónoma

1.7 Outras cuestións significativas que non afectan á opinión

Aínda que non se trata de asuntos que deban ser reflectidos nas contas anuais, a efectos dun mellor entendemento do noso traballo de auditoría e das nosas responsabilidades como auditores, poñemos de manifesto o seguinte:

- a) Durante o exercicio 2017 a Comunidade asumiu a titularidade de débedas de entes públicos por un total de 1.128,9 millóns de euros. A maior parte da asunción corresponde a débeda financeira por subrogación de préstamos, que supón o 54,5%. O Fondo de Liquidez Autonómica (FLA) representa o 40,1%, destinado a obrigas por operacións financeiras dos entes públicos. Por último, a asunción derivada das obrigas comerciais de entes públicos atendidas polas dúas fases do mecanismo extraordinario de pagamento aos provedores representou o 5,4% do total asumido.

Como resumo dos dous anos de aplicación dos mecanismos extraordinarios de financiamento, 2016 e 2017, pódense indicar os seguintes datos:

- xxx

O significativo incremento experimentado durante 2017 nas contas representativas do endebedamento financeiro debeuse principalmente ao financiamento obtido pola adhesión da Comunidade aos diversos mecanismos extraordinarios de financiamento postos en marcha polo Estado, así como á asunción pola Comunidade da titularidade de parte da débeda financeira das entidades que integran o sector público empresarial e fundacional.

Adicionalmente, como parte da fiscalización realizada, no Anexo 1 inclúese un detalle doutras observacións e achados que aínda que non afectan á opinión, nin son significativas, consideramos que poden resultar de interese aos destinatarios ou usuarios do presente informe de fiscalización.

1.8 Informe sobre outros requirimentos legais e regulamentarios

- a) Os

2 Recomendacións

Incluirase un apartado coas recomendacións que se consideraron máis relevantes para mellorar a xestión económico administrativa da Entidade de acordo co establecido na Lei de creación do OCEX.

Se estas recomendacións son numerosas, poderase utilizar un anexo 2 específico para que o corpo principal do informe manteña una certa proporcionalidade.

3 Alegacións

Incluír parágrafos sobre alegacións, que se achegarán nun anexo.

Sinatura do Presidente do OCEX

Data e lugar de emisión