

MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

INTRODUCCIÓN

1. El informe se configura como el producto básico final del trabajo realizado por la Cámara de Comptos y es el documento que refleja el alcance del trabajo realizado y la opinión-conclusiones que del mismo se desprenden.

2. A través del informe, la Cámara expresa una opinión-conclusión profesional y la comunica a las personas y entidades destinatarias e interesadas en los resultados obtenidos. De ahí la importancia de que tanto el trabajo como el informe hayan sido realizados con el máximo rigor técnico y se comuniquen adecuadamente.

3. Con la elaboración de los informes, la Cámara debe perseguir dos objetivos básicos:

- a. Permitir al destinatario de los mismos entender el trabajo realizado y la opinión-conclusiones derivados del mismo.
- b. Poner de manifiesto la responsabilidad que la Cámara asume en su trabajo.

4. Con carácter general, los informes que elabora la Cámara de Comptos los podemos agrupar en los siguientes tipos:

- Informes de fiscalización/auditoría financiera.
- Informes de fiscalización de cumplimiento de legalidad.
- Informes de fiscalización/auditoría financiera junto a fiscalización de cumplimiento de legalidad o fiscalización de regularidad.
- Informe de auditoría operativa.
- Informes de asesoramiento en materia económico-financiera.
- Otros informes, tales como el referido al Sector Público Local o el seguimiento de recomendaciones.

En este módulo nos centraremos en los modelos y formatos de los informes de fiscalización financiera, de cumplimiento, de regularidad y operativa.

5. Las normas de auditoría básicas aplicables a tales modelos son:

- ISSAI-ES 100. Principios fundamentales de fiscalización del sector público
- ISSAI-ES 200. Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera
- ISSAI-ES 300. Principios fundamentales de la fiscalización operativa
- ISSAI-ES 400. Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento
- NIA-ES-SP 17XX. Normas sobre informes:
 - NIA-ES-SP 1700 R. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
 - NIA-ES-SP 1701. Comunicación de cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
 - NIA-ES-SP 1705 R. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público.
 - NIA-ES-SP 1706 R. Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor público.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- NIA-ES-SP 1710. Información comparativa: cifras comparativas correspondientes a ejercicios anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES-SP 1720 R. Responsabilidad del auditor con respecto a otra información.
- GPF-OCEX 1730. Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros
- GPF-OCEX 1805. Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero
- GPF-OCEX 4000. Guía para fiscalizaciones de cumplimiento
- GPF-OCEX 3920. El proceso de la auditoría operativa
- IGAE. Nota Técnica de la ONA 1/2020 sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según la NIA-ES-SP.
- IGAE. Nota Técnica de la ONA 3/2020 sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de legalidad.
- IGAE. Nota Técnica de la ONA 2/2021 sobre cuestiones clave de la auditoría de cuentas basadas en la NIA-ES-SP.

La lectura de este Módulo no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de las normas anteriores por parte de los auditores públicos.

6. La presentación del Módulo se estructura en los siguientes apartados:

- H.1.1. Ámbito de aplicación
- H.1.2. Características generales de la presentación de los informes
- H.1.3. Estructura de los informes atendiendo a la tipología de los trabajos
- H.1.4. Situaciones irregulares y presuntos actos delictivos detectados
- H.1.5. Procedimiento de elaboración de informes
- H.1.6. Difusión de los informes
- H.1.7. Disposiciones finales

H.1.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

7. Los esquemas y formatos que contiene el presente Módulo serán aplicables, con carácter general, a cualquier informe emitido por la Cámara de Comptos en el ámbito de sus competencias de acuerdo con lo indicado en el punto 4. Esta aplicación afectará a las distintas versiones de los informes, es decir, borrador inicial, borrador final, borrador sujeto a cambios, informe provisional e informe definitivo.

8. Igualmente serán aplicables a los preborradores de informe elaborados por las firmas de auditorías externas contratadas por la Cámara de Comptos.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

H.1.2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES

9. De acuerdo con las normas de auditoría, la presentación de los informes debe reunir las siguientes características:

- a. Los informes de la Cámara se presentarán **en forma escrita**. No obstante, y para determinados trabajos y al objeto de completar su comunicación, el informe escrito se acompañará de un **video resumen** explicativo del mismo.
- b. Los informes han de estar redactados pensando en el destinatario o usuario. Para ello se redactarán con un **lenguaje claro y entendible**, evitando ambigüedades y, en la medida de lo posible, la utilización de terminología excesivamente técnica. Se podrán acompañar de cuadros, gráficos, diagramas, etc. siempre que faciliten su comprensión.
- c. Los informes se redactarán de **forma concisa**, incluyendo sólo los datos y la información relevante, **evitándose** los detalles innecesarios o cualquier otra información que pueda confundir o diluir las conclusiones importantes.
- d. En la redacción de los informes se utilizará la **primera persona del plural** o se hará uso de expresiones impersonales.
- e. El informe debe presentar los hechos de **forma objetiva**, incluyendo sólo los aspectos y conclusiones suficientemente probados y relevantes.
- f. Los informes se redactarán con **ponderación**, resaltando tanto el contexto y las dificultades en las que se haya desarrollado la gestión del ente fiscalizado como los logros y mejoras introducidas en la misma.
- g. Los informes deberán ser **constructivos**, constituyendo una ayuda para los gestores al objeto de resolver o evitar problemas en el futuro.
- h. Solamente incluirán las opiniones y conclusiones que estén **debidamente soportadas** por evidencia suficiente, pertinente y válida y que se ha obtenido a partir de fuentes fiables.
- i. Deberán emitirse con **oportunidad**, al objeto de que los informes se presenten en el momento apropiado y que los gestores, en su caso, puedan adoptar las medidas correctoras precisas.
- j. Todos los datos económicos de los informes vendrán expresados **en euros**; igualmente se indicará, en su caso, que se ha efectuado un redondeo para no mostrar los céntimos y que los datos aportados representarán siempre el redondeo de cada valor exacto y no la suma de datos redondeados. Para determinados informes, se podrán presentar los datos en **miles de euros**, aplicándose lo comentado anteriormente sobre el redondeo. Esta cuestión se indicará en el propio informe mediante un párrafo explicativo dentro del apartado de Introducción.

H.1.3. ESTRUCTURA DE LOS INFORMES

10. La **forma y el contenido** del informe dependerá de la naturaleza de la fiscalización, las personas y entidades destinatarios previstos, las normas de auditoría aplicables y las exigencias legales.

11. **Nivel de seguridad.** El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, debiendo reconocer de forma expresa que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías o fiscalizaciones, ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre el estado del ámbito objetivo. Según la ISSAI-ES 100 (p 21), el nivel de seguridad de una fiscalización pública puede ser razonable o limitada.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión*Fecha última revisión*
23/12/2022

Seguridad razonable. La conclusión de fiscalización se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del órgano fiscalizador, la materia sometida a fiscalización cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información sobre la materia fiscalizada proporciona una imagen fiel de conformidad con los criterios aplicables.

Seguridad limitada, la conclusión de fiscalización señala que, de acuerdo con los procedimientos realizados, el órgano fiscalizador no ha obtenido evidencia para concluir que el asunto fiscalizado no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una fiscalización de seguridad limitada son reducidos en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del fiscalizador, significativo para los destinatarios del informe. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

En las **auditorías financieras o de cuentas** (ISSAI-ES 200, p 31 y 32), los trabajos de auditoría realizados de acuerdo con las normas internacionales de auditoría pública están orientados a proporcionar un nivel de seguridad razonable y dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva. Los trabajos de seguridad limitada no están cubiertos por las ISSAI de auditoría financiera; dichos trabajos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa.

Normalmente la seguridad razonable requiere una mayor evidencia de auditoría que la seguridad limitada, lo que a menudo implica unos procedimientos de auditoría más amplios que incluyan, por ejemplo, la evaluación del riesgo, una comprensión más profunda del contexto de la entidad, la evaluación del diseño del sistema de control interno, etc.

En las **auditorías de cumplimiento** (ISSAI-ES 400, p 36 y 37), se contempla igualmente los dos niveles de seguridad: la seguridad razonable, que indica que, en opinión del auditor, la materia objeto de análisis cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con el marco legal y criterios aplicados.

Para la **auditoría operativa**, la GPF-OCEX 3000, en el punto 32, señala que, en este tipo de auditorías, “el auditor deberá comunicar, de una forma transparente, la certeza o seguridad sobre el resultado de la fiscalización del tema seleccionado respecto a los criterios correspondientes.”

Las diferentes normas técnicas hacen especial hincapié en que **debe manifestarse claramente** en todo el proceso y fases de la auditoría pública el nivel de seguridad con el que se trabaja.

Los esquemas propuestos a continuación se refieren, al igual que en las normas técnicas, a trabajos con seguridad razonable. Para trabajos de seguridad limitada, se adaptarán los citados modelos a estos esquemas, pero señalando expresamente que se refiere a trabajos de esta naturaleza.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

H.1.3.1. INFORME DE FISCALIZACIÓN FINANCIERA

12. De acuerdo con las normas citadas anteriormente, el esquema del informe de auditoría de cuentas o fiscalización financiera adaptado a las peculiaridades y características de la Cámara de Comptos es básicamente el siguiente:

Título

Índice

- *Resumen ejecutivo*
- *Introducción. Sección obligatoria*
- *Objetivo y alcance. Sección obligatoria*
- *Sección opinión. Sección obligatoria*
- *Sección fundamento de la opinión. Sección obligatoria*
- *Sección por incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento*
- *Sección cuestiones clave de la auditoría. Sección obligatoria*
- *Secciones énfasis y otras cuestiones*
- *Sección otra información*
- *Sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”*
- *Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión). Sección obligatoria*
- *Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos. Sección obligatoria*
- *Recomendaciones más relevantes y, en su caso, seguimiento de las contempladas en informes anteriores*
- *Fecha y firma*
- *Apéndices*
 - *Resumen de la Cuentas anuales/generales*
 - *Delimitación del Sector Público de la entidad*
 - *Marco normativo regulador*
 - *Información adicional sobre las salvedades del informe*
 - *Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización financiera*
- *Anexos*
- *Alegaciones presentadas e informe sobre las Alegaciones presentadas Memoria/Cuentas anuales*

El orden que se presenta en el anterior esquema debe respetarse, salvo que, en circunstancias excepcionales y justificadas documentalmente, el auditor considere necesario una modificación del mismo en aras a una mejor comprensión del informe por parte de los usuarios.

Igualmente, atendiendo a las necesidades de comprensión del informe, se puede acompañar el informe de un **glosario de términos y de abreviaturas**. Este glosario se situará antes del Resumen Ejecutivo

13. **Título.** Deberá plantearse un título que responda adecuadamente al trabajo de auditoría financiera, identificando igualmente la entidad sujeta a fiscalización y el ejercicio analizado.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Cuentas Anuales/Generales de la entidad ZZZ, 20XX

14. Resumen ejecutivo. Esta sección incluirá un resumen de la actuación realizada, de la opinión con explicación sucinta, en su caso, de las salvedades, junto con las principales conclusiones y recomendaciones emitidas. (*máximo dos páginas*).

Con carácter general el apartado de Resumen Ejecutivo se empleará en aquellos informes que por su extensión o por su dificultad de comprensión se considere necesario.

Este resumen pretende ayudar a comprender los resultados del informe y facilitar la labor a sus destinatarios y a los medios de comunicación.

15. Introducción (sección obligatoria). En este apartado se indicará:

- a) Si el trabajo está incluido en el Programa anual de la Cámara de Comptos o se ha realizado a iniciativa o petición del Parlamento o de otras instancias o por exigencias legales.
- b) Fechas del trabajo de campo y equipo que lo ha realizado.
- c) Formulación de alegaciones y si las mismas han sido presentadas.
- d) Agradecimiento de la colaboración prestada por la entidad.
- e) Adicionalmente, se indicará una referencia a la unidad monetaria empleada, de acuerdo con lo señalado en el apartado 9, letra j).

Los párrafos que contendrá esta sección serán los siguientes:

La Cámara de Comptos, de conformidad con su Ley Foral reguladora 19/1984, de 20 de diciembre, y de acuerdo con su programa de actuación de 20XY [o a petición de... o por exigencia legal], ha fiscalizado las Cuentas Anuales/Generales de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 20XX.

El trabajo de campo lo ejecutó entre XXX y XXXX de 20XY un equipo formado por xxx técnicas/os de auditoría [y, en su caso, un/a letrado/a, un técnico superior y un técnico de grado medio en sistemas informáticos] y una auditor/a, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara.

Los resultados de esta actuación se pusieron de manifiesto al responsable de la entidad ZZZ para que formulase, en su caso, las alegaciones que estimase oportunas, de conformidad con lo previsto en el art. 11.2 de la Ley Foral 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra. Transcurrido el plazo fijado... / no se han presentado alegaciones / se han presentado las alegaciones por parte de..., las cuales que se incorporan a este informe junto con la respuesta de esta Cámara.

Agradecemos al personal de la entidad ZZZ [y demás entidades, en su caso, que hayan participado en el mismo] la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.

Todos los datos económicos del informe vienen expresados en euros, redondeándose para no mostrar céntimos. Los datos aportados y los porcentajes representarán siempre el redondeo de cada valor exacto y no la suma de datos redondeados.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Como consecuencia de las últimas modificaciones en la normativa reguladora de la auditoría de los órganos de control externo, el presente informe difiere en ciertos aspectos de su estructura del que emitimos sobre el ejercicio 20X0 (este párrafo se incluirá en las auditorías recurrentes y para los primeros informes emitidos de acuerdo con la nueva estructura contemplada en este módulo)

16. Objetivo y alcance (sección obligatoria)

El objetivo y alcance son claves para que el destinatario entiendan tanto el objetivo del trabajo realizado como el tipo de informe que se presenta.

Centrándonos en las fiscalizaciones financieras, el **objetivo del trabajo** será el de emitir una **OPINIÓN** sobre:

Si las cuentas anuales/generales del ejercicio 20XX expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y del resultado económico a 31 de diciembre de 20XX, de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

[cuando sea aplicable]Adicionalmente y en el contexto de la fiscalización financiera se ha analizado el cumplimiento de legalidad por la entidad ZZZ en las siguientes materias: (detallar)

En cuanto al **alcance del trabajo**, se indicará que se refiere a las cuentas anuales/generales del ejercicio de 20XX, así como, en su caso, el análisis de legalidad de las materias citadas en el citado ejercicio.

Así mismo, en este apartado se señalará *si se han analizado o tenido en cuenta*:

- Informes de la intervención general de la entidad
- Informes de auditoría financiera sobre los estados contables de los entes dependientes de la entidad fiscalizada
- Informes emitidos por la propia Cámara de Comptos sobre aspectos particulares de la propia entidad fiscalizada
- Otros informes relacionados con el objetivo del trabajo

Sobre el **alcance temporal**, se indicará que *se refiere al ejercicio 20XX, si bien se han efectuado aquellas comprobaciones necesarias sobre otros ejercicios para una mejor consecución de los objetivos establecidos.*

17. Opinión (sección obligatoria).

La Opinión que emite la Cámara en sus informes de fiscalización financiera será:

- No modificada o favorable



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Modificada:
 - Con salvedades
 - Desfavorable o Adversa
 - Denegación o Abstención de opinión

La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- a) La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- b) El juicio del auditor/a público sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

De forma esquemática, la determinación de la opinión en la auditoría financiera:

<i>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
<i>Los estados financieros contienen incorrecciones materiales</i>	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
<i>Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	Opinión con salvedades	Denegación o abstención de opinión

Fuente: NIA-ES-SP 1705 R; A1 y GPF-OCEX 1730; p 15

Los párrafos resultantes serán los siguientes:

Párrafo común introductorio

Para opinión no modificada o con salvedades o adversa

La Cámara de Comptos de Navarra, en ejercicio de las competencias que le atribuye la Ley Foral 19/1984, reguladora de la misma, ha fiscalizado las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta del resultado económico-patrimonial, [el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo], el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

Para denegación o abstención de opinión

La Cámara de Comptos de Navarra, en ejercicio de las competencias que le atribuye la Ley Foral 19/1984, reguladora de la misma, es el órgano competente para fiscalizar las cuentas



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

anuales/generales de la entidad ZZZ, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta del resultado económico-patrimonial, [el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo], el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

Opinión Favorable o no modificada

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

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos o posibles efectos de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” de nuestro informe, las cuentas anuales/generales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad ZZZ a 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.

Opinión desfavorable o adversa

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable” de nuestro informe, las cuentas anuales/generales no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad ZZZ a 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Denegación o abstención de opinión

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ a 31 de diciembre de 20XX. Debido al efecto muy significativo de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre esas cuentas anuales/generales.

18. Sección fundamento de la opinión (sección obligatoria)

Esta sección, que se sitúa en el informe inmediatamente después del de opinión y que forma parte de las secciones obligatorias, en síntesis, incluye:

- Descripción clara y concisa de las salvedades y cuestiones significativas detectadas.
- La referencia a las normas técnicas que regulan la actividad fiscalizadora.
- Denota e indica la sección en la que se describe la responsabilidad del auditor.
- Refiere las normas y criterios de independencia y ética por los que se conduce el auditor público al realizar su trabajo.
- Hace una declaración sobre la evidencia obtenida en el sentido de que ha sido suficiente (en cantidad de evidencia) y adecuada (en la naturaleza de las pruebas)

Fundamento de la opinión favorable

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 200 referida a las fiscalizaciones financieras, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de las cuentas anuales/generales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Según la IGAE, la definición de salvedad hace referencia a los efectos que provoca y en tal sentido tendrá las siguientes notas:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Tiene que afectar a la imagen fiel y por tanto ha de ser una excepción a esta y se tiene que inferir de su mera lectura, de lo contrario será confusa y técnicamente deficiente.
- Ha de estar documentada y justificada en los papeles de trabajo.
- Ha de estar situada dentro del párrafo o sección “Fundamento de la opinión modificada”.
- Pone de manifiesto una incorrección material (salvedad por incumplimiento de principio contable o falta de información material) o constituye una imposibilidad material de obtener evidencia válida de auditoría (salvedad por limitación al alcance).
- También puede tener su origen en hechos posteriores acontecidos con anterioridad a la aprobación de las cuentas anuales/generales que, en opinión del auditor, requerirían un ajuste o una revelación en dichas cuentas y que la entidad no ha reflejado en los términos señalados por el auditor.
- Las incertidumbres constituirán una salvedad solo cuando son de tal magnitud que conducen a una opinión denegada.
- Se deberá, siempre que ello sea posible, cuantificar los efectos de la misma sobre los estados contables.
- En función de su significatividad o materialidad y su generalización, generará un tipo de opinión modificada: con salvedades, desfavorable o denegada.

Las normas no hacen prelación en la colocación de unas salvedades frente a otras, dejando a juicio del auditor su ordenación. No obstante, la IGAE recomienda poner seguidas todas las salvedades de la misma naturaleza, evitar mezclarlas y, para favorecer la claridad, poner, en primer lugar, las salvedades por incumplimientos de principios contables por orden de relevancia cuantitativa y después, las de limitaciones al alcance con la misma prelación que la citada anteriormente.

Por otra parte, la GPF-OCEX 1730 establece que, cuando en un informe de auditoría se incluya una salvedad que también esté contenida en ejercicios anteriores, se considera conveniente que se haga constar esta información en la redacción de la salvedad del año en curso, indicando expresamente que afecta también a las cifras comparativas del ejercicio anterior y, si está cuantificada, precisando la variación, en su caso, de la cuantía.

Los párrafos a utilizar son:

- *Salvedad 1...*
- *Salvedad 2...*
- ...

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 200 referida a las fiscalizaciones financieras, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de las cuentas anuales/generales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

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

Fundamento de la opinión desfavorable o adversa

Al igual que las salvedades, se cuantificarán, siempre que sea posible, los efectos de las salvedades sobre los estados financieros.

Los párrafos a utilizar son:

- *Salvedad 1...*
- *Salvedad 2 ...*
- ...

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 200 referida a las fiscalizaciones financieras, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de las cuentas anuales/generales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la denegación de opinión

En relación con la denegación de opinión, el requerimiento 26 de la NIA-ES-SP 1705 R prevé la no inclusión de la referencia a la sección **Responsabilidad de la Cámara de Comptos** ni la **declaración de haber obtenido evidencia suficiente y adecuada para opinar**.

Además, según el apartado 28 de la citada NIA-ES-SP, cuando la abstención de opinión sea por falta de evidencia se **modificará el párrafo o sección de Responsabilidad de la Cámara de Comptos**, tal y como señalamos en el apartado 25 de este módulo.

También se denegará opinión por la detección de **múltiples incertidumbres**, tal como señala el requerimiento 10 de la citada NIA-ES-SP: *El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente*



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Los párrafos a utilizar son:

- *Cuestión significativa 1...*
- *Cuestión significativa 2...*
- ...

Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los efectos de.....sobre las cuentas anuales...

19. Sección incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento

Aborda las responsabilidades del auditor público en relación con la utilización por parte de los responsables de la entidad auditada la hipótesis o principio de entidad en funcionamiento o gestión continuada.

En principio, estará **muy limitada la utilización** de esta sección en las auditorías del sector público, especialmente en el ámbito de las administraciones públicas. Así, la GPF-OCEX 1570 (punto 17) especifica que, en las entidades sometidas al PGCP, no es necesario realizar procedimientos de auditoría sobre esta cuestión salvo que exista decisión política de eliminar el ente.

La hipótesis o principio de entidad en funcionamiento considera que una entidad continuará con su actividad en el futuro previsible. Cuando la utilización de la hipótesis de entidad en funcionamiento resulta apropiada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de su actividad.

Los objetivos del auditor sobre este principio serán por tanto:

- a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la correcta utilización por la entidad auditada de la hipótesis de entidad en funcionamiento para la preparación de sus estados financieros.
- b) Determinar, atendiendo a la evidencia obtenida, si existe o no incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento.
- c) Establecer las repercusiones o implicaciones, en su caso, para el informe de auditoría.

Los efectos sobre el informe de auditoría serán, en resumen, los siguientes:

A. Utilización inadecuada del principio de entidad en funcionamiento: Si a juicio del auditor, la utilización de tal principio por la entidad no es adecuada para la preparación de los estados



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

financieros, expresará una opinión modificada (desfavorable o adversa, en función de su relevancia). Esta situación afectará a tres secciones del informe:

- Opinión modificada
- Fundamento de la opinión modificada
- Cuestiones Claves de auditoría

B. Utilización adecuada del principio de entidad en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material. Pueden apreciarse las siguientes situaciones:

1. *Se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros*. El auditor expresará una opinión no modificada/favorable y el informe de auditoría reflejará una sección separada con el subtítulo “**Incertidumbre material relacionada con la entidad en funcionamiento**”, haciéndose referencia a la cuestión, igualmente, en la sección de “cuestiones claves de auditoría”, para:

- a) Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela tal situación, y
- b) Manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

El párrafo a utilizar será:

Incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la nota xy de la memoria en la que se indica que la entidad se halla en un proceso de incertidumbre en la gestión continuada originada en... (desequilibrio financiero, causa de disolución o de reestructuración, etc.) a que se refiere el artículo yy de la ley xxx. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otro párrafo podría ser el siguiente:

Llamamos la atención sobre la nota X de las cuentas anuales/generales que indica que la entidad ZZZ ha incurrido en pérdidas netas de xxx durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20XX y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la entidad excedía a sus activos totales en yyy. Como se menciona en la nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

2. *La incertidumbre material no se revela adecuadamente en los estados financieros*. Generará una opinión modificada (con salvedades, desfavorable o adversa, en función de su relevancia), afectando, en consecuencia, a las secciones de “Opinión Modificada” y “Fundamento de la Opinión con



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

salvedades/desfavorable/o adversa” y a la oportuna referencia en la sección de “Cuestiones claves de auditoría”

3. *No se dispone de toda la documentación para hacer la valoración y no se nos ha facilitado toda la información solicitada.* Puede generar una salvedad por limitación al alcance en el informe de auditoría abocando a una opinión con salvedades o una opinión denegada, en función de la relevancia, habiendo margen para el criterio profesional de auditor. Afecta a las secciones del informe indicadas en el párrafo anterior.

20. Sección de cuestiones claves de auditoría (*sección obligatoria*)

De acuerdo con la NIA-ES-SP 1701 apartado 7, las cuestiones claves de auditoría (en adelante, CCA) son *aquellas cuestiones que, según el juicio del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones claves de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables de gobierno de la entidad.*

La significatividad se puede entender como la importancia relativa de una cuestión considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

El proceso para determinar las cuestiones claves es el resultado de aplicar el juicio profesional del auditor para seleccionar, entre las cuestiones comunicadas a los responsables de la entidad, aquellas que han supuesto una atención significativa del auditor en el periodo actual. La Nota Explicativa de NIA-ES-SP 1701 señala algunos aspectos que, en buena lógica, requerirán una atención especial por parte del auditor; así, a modo de ejemplo, pueden resultar CCA los siguientes aspectos:

- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material y de fraude.
- Riesgos significativos por operaciones inusuales, con partes vinculadas o por cambios de regulación contable.
- Partidas con estimaciones importantes con grado de incertidumbre.
- Estimaciones que pueden variar en función de información adicional a lo largo de la auditoría
- Áreas cuyo enfoque debió cambiarse como consecuencia de modificaciones en el riesgo inicial.
- Aquellas cuestiones en las que tiene dificultades para obtener evidencia.
- Aquellos asuntos que requieren juicios de expertos.
- Aquellas áreas sobre las que se haya solicitado algún tipo de consulta por ser especialmente confusa o indeterminada la materia.

Por otra parte, es importante destacar que **una/s salvedad/es que da lugar a una opinión modificada o una incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento** son, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Como señala la NIA-ES-SP 1701, tal comunicación se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor y:

- a) No sustituye la información que debe revelar en la dirección de la entidad fiscalizada en los estados financieros.
- b) No exime al auditor de expresar una opinión modificada, cuando así sea exigible.
- c) No exime de informar cuando exista una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento.
- d) No constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.
- e) La utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las CCA

Esta sección de cuestiones claves de auditoría es **obligatoria** incluso en el supuesto de que **no haya que comunicar cuestión alguna** o de que **únicamente** haya que hacer referencia a las salvedades que dan lugar a opinión modificada o a la existencia de una incertidumbre material sobre entidad en funcionamiento.

El orden de presentación de las cuestiones individuales dentro de la sección de CCA es una cuestión que depende del juicio profesional del auditor; así, por ejemplo, si quiere destacar o resaltar una concreta cuestión clave, se puede hacer situándola en primer lugar; también se puede efectuar un reconocimiento especial de una CCA en su descripción.

Los párrafos generales a utilizar serán los siguientes

Cuestiones claves de auditoría

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

Hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.

O

Excepto por las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” y/o en la sección de “Incertidumbre material relacionada con la entidad en funcionamiento” de este informe [si resulta aplicable], hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.

O



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Además de las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” y/o en la sección de “Incertidumbre material relacionada con la entidad en funcionamiento” de este informe [si resultan aplicables], hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la fiscalización que se deben comunicar en nuestro informe:

(para cada cuestión clave)

- *Un subtítulo identificativo.*
- *Una descripción, breve y equilibrada, del motivo por el cual se considera como cuestión clave (riesgo significativo de existencia de incorrecciones materiales, transacciones inusuales o más relevantes, posible existencia de fraudes, etc.)*
- *El modo, a juicio del auditor, en que se ha tratado o abordado la cuestión en la auditoría:*
 - *Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor*
 - *Un breve resumen de los procedimientos aplicados*
 - *Resultados de los procedimientos de auditoría*
- *Para un riesgo, un resumen de la respuesta del auditor a dicho riesgo y un resumen de las observaciones esenciales derivadas del mismo.*
- *Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información a revelar en las cuentas anuales/generales, fundamentalmente en la memoria.*

A continuación, se expone el tratamiento de dos cuestiones claves reflejadas en la Nota Técnica de la IGAE y adaptadas a la Cámara de Comptos

CCA/Ejemplo 1. Implantación de un nuevo sistema informático de gestión contable

En el inicio del primer trimestre del ejercicio fiscalizado, la entidad ha puesto en marcha un nuevo sistema informático de gestión contable, de inventarios y de tesorería. Es intención de la entidad mantener el sistema anterior y el nuevo a lo largo de todo el ejercicio auditado.

Consideramos que este cambio ha tenido un efecto relevante en la contabilidad, de tal forma que se ha producido una depuración de saldos antiguos o no especificados y una revisión de inventarios, así como la depreciación de equipos informáticos (véase la nota XX de la memoria adjunta). Todo ello ha supuesto que estas operaciones y el nuevo sistema de control interno asociado a ellas se haya considerado como una cuestión clave de auditoría.

Hemos desarrollado, entre otros, procedimientos y pruebas sobre controles, analizando los efectos de los cambios en el sistema informático con un alcance significativo mediante pruebas en detalle sustantivas y comprobado los efectos documentales y contables, hemos realizado indagaciones ante la entidad y sus asesores jurídicos, así como hemos confirmado cuestiones relevantes referidas al mantenimiento del nuevo sistema informático, así como los efectos producidos en los hechos posteriores al cierre.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

CCA/ejemplo 2. Área de tecnología de la información

La actividad de la entidad (véase la nota XX de la memoria adjunta), consiste en la gestión de una gran cantidad de datos de determinados ciudadanos a los que resulta necesario hacer una serie de comprobaciones en un corto espacio de tiempo a los efectos de conceder o denegar determinados tipos de ayudas.

Una parte de los procesos disponen de una mecanización incipiente, realizada de forma subsecuente para atender a demandas urgentes y por tanto necesitan ser mejorados y automatizados para poder realizar la actividad de forma eficiente. Ello ha requerido grandes esfuerzos y preocupaciones, así como la toma de una serie de decisiones por parte de la dirección, tanto de personal especializado como de sistemas de tecnología de la información y de seguridad informática. Ello ha generado que se considere una cuestión clave de la auditoría.

Las respuestas como auditores, entre otras, se han orientado en conjurar el riesgo y han consistido en pruebas de seguimiento de controles para la comprensión, análisis y evaluación completa del proceso de concesión de ayudas, fijando los puntos clave de dicho proceso que tiene un menor nivel de automatización, contextualizando el proceso mediante pruebas de control y procedimientos analíticos globales, así como pruebas de inspección documental de proyectos, de indagación ante los responsables y pruebas en detalle sobre controles o de doble propósito, así como confirmación de intermediarios y destinatarios finales del proceso con pruebas de reejecución del sistema.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.

21. Secciones de párrafo énfasis y de otras cuestiones

La NIA-ES-SP 1706 R regula la información adicional a contemplar en el informe de fiscalización cuando el auditor, una vez formada su opinión, considere necesario:

- a) Llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros >>> **Sección Párrafo de énfasis**
- b) Llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. >>> **Sección Párrafo de otras cuestiones**



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Su redacción en el informe dependerá del criterio profesional del auditor/a, el cual deberá tener en cuenta que tanto su número como su extensión deberá atender a los criterios de ponderación y claridad de la información. El uso generalizado o abusivo de estos párrafos puede afectar a la eficacia en la comunicación buscada por el auditor/a.

Sección Párrafo de énfasis

La inclusión de un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

- Una opinión modificada, cuando así fuese requerida.
- Información que deba revelar la dirección de la entidad.
- Una cuestión clave de la auditoría.
- Información que afecte a incertidumbres materiales derivadas de la aplicación del principio de entidad en funcionamiento.

La GPF-OCEX 1730 (punto 44) señala los seis requisitos que debe cumplir una cuestión para dar lugar a un párrafo de énfasis.

En la NIA-ES-SP 1706 R cita un caso en que es **obligatorio** la utilización del párrafo de énfasis; en concreto en el apartado A4 se afirma tal obligatoriedad cuando, *con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).*

Tanto la anterior NIA-ES como la GPF-OCEX 1730 enumeran ejemplos de circunstancias que pueden resultar pertinentes incluir como párrafo de énfasis en un informe de auditoría; en concreto se mencionan, entre otros, las siguientes:

- Variaciones muy relevantes en los resultados, en la situación patrimonial, liquidez, modificaciones presupuestarias, saldo presupuestario, grado de endeudamiento, determinadas operaciones o en partidas de gastos e ingresos.
- Modificación de datos comparativos de ejercicios anteriores.
- Reestructuraciones administrativas con cambios relevantes en la organización, actividad, dependencia, configuración o extinción de la entidad auditada.
- Pérdida de la condición de medio propio.
- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto de la entidad.
- La aplicación anticipada de una nueva normativa contable, cuando ello esté permitido.
- Leyes, reglamentos o directivas que a juicio del auditor pueden resultar contradictorios y con repercusiones significativas en la entidad.
- Incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
- Modelo de financiación de la entidad.
- Modificaciones de las cuentas anuales como consecuencia de su reformulación.
- Operaciones relevantes tanto en la propia entidad, como, en su caso, con las entidades pertenecientes al grupo.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Deficiencias significativas de control interno.
- Responsabilidad fiscal y falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas con la responsabilidad social y reputacional de la entidad.
- Cuestiones deontológicas de sus empleados.
- Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
- Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Los párrafos tipo podrían ser:

Para cuentas del ejercicio anterior no auditadas

Llamamos la atención que las cuentas anuales/generales del ejercicio 200X-1 no han sido auditadas y, por tanto, tampoco la información sobre dicho ejercicio que, a efectos comparativos, reflejan las cuentas anuales/generales de 200X. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Para reformulación de las cuentas generales/anuales:

Llamamos la atención sobre la nota xx de la memoria de las cuentas anuales/generales que contiene información sobre los datos y motivos por lo que se tuvieron que reformular las cuentas anuales formuladas en... Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Para una catástrofe o incendio:

Llamamos la atención sobre la nota xx de la memoria de las cuentas anuales/generales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de ... de la entidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Sección Párrafo de otras cuestiones

El párrafo de otras cuestiones podrá incluirse en el informe únicamente si el asunto tratado:

- No tiene prohibida su divulgación por disposiciones legales.
- No se considera una cuestión clave de auditoría.
- No se refiere a información cuya revelación sea exigible a la dirección de la entidad.

Este párrafo se ubicará detrás de los párrafos de énfasis.

Como ejemplos de circunstancias que obligarían la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones, citamos:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Cambio de órgano de control o variación del sentido de la opinión del ejercicio respecto a las cuentas del ejercicio anterior de la entidad.
- Supuesto de emisión de nuevo informe sobre cuentas reformuladas.
- Cifras del ejercicio anterior no auditadas.
- Utilización, de acuerdo con las previsiones legales, de pruebas directas de confirmación a terceros.
- Colaboración de auditores privados en el contexto de la auditoría pública.
- Cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance.
- Información sobre observaciones y hallazgos significativos o muy relevantes que no hayan afectado a la opinión y que se desean comunicar (por ejemplo, deficiencias de control interno)

El párrafo de otras cuestiones relativo a que el trabajo de campo lo ha realizado una firma privada de auditoría podría ser:

La sociedad de auditoría XXXX, en virtud del contrato suscrito con la Cámara de Comptos de Navarra, ha efectuado el trabajo de campo de la fiscalización sobre las cuentas anuales/generales de la entidad auditada.

La Cámara de Comptos ha elaborado el presente informe sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría XXX.

Y otro ejemplo de párrafo de otras cuestiones relativo a la opinión de auditoría del ejercicio anterior:

Con fecha XX de 20XY emitimos nuestro informe de fiscalización acerca de las cuentas anuales/generales del ejercicio 20X0 en el que expresamos una opinión con salvedades motivadas en incumplimiento de principios y normas contables, limitación al alcance...

22. Sección de otra información

Esta sección solo resulta **obligatoria** cuando lo sea la emisión de cualesquiera de los documentos que hayan de revisarse por exigirse legalmente.

Trata de la responsabilidad de revisión e información que tiene el auditor en relación con la información financiera y no financiera distinta de la contenida en las cuentas anuales. Así, puede tratarse de los siguientes documentos:

- Informe de gestión de las sociedades mercantiles públicas.
- Indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios, de gestión o de coste de actividades, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad y de Contabilidad Pública y siempre que se considere necesario comunicar información adicional a la incluida en la memoria.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Estado de información no financiera, exigible a determinadas las sociedades mercantiles públicas¹.
- Cualesquiera otros documentos similares.

En el encabezamiento de esta sección debe identificarse expresamente los informes que se incluyen en la misma.

Con carácter general, el alcance del trabajo del auditor se extenderá a evaluar e informar sobre la concordancia de esa otra información con las cuentas anuales. En concreto:

- La comprobación que el documento está completo según la previsión legal que lo regula.
- La concordancia entre la información que aparece en este documento y, en su caso, la contenida en relación con el mismo tema en las cuentas anuales.
- Incongruencia de la información con la evidencia obtenida por el auditor al realizar la auditoría.
- Cualesquiera otras cuestiones que legal o reglamentariamente estén previstas y se asignen a un auditor de cuentas público en el contexto del trabajo de una auditoría de cuentas.

Los párrafos a utilizar son:

*La otra información comprende el **informe de gestión** del ejercicio 202X y el **informe YYY**, cuya formulación es responsabilidad del órgano de gestión de la entidad y no forman parte integrante de las cuentas anuales/generales.*

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

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX y su contenido y presentación son conformes a la normativa que le resulta de aplicación.

Sobre el documento YYY....

¹ Regulado en la Ley 11/2018, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad



23. Sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

El auditor público, además de las responsabilidades propias de la auditoría de cuentas o fiscalización financiera reguladas en las NIA-ES-SP, puede cumplir con otras responsabilidades adicionales de información/revisión distintas a lo contemplado en los estados financieros y **siempre que sus conclusiones no afecten a la imagen fiel**.

Así, por ejemplo y dentro de una auditoría financiera, se pronunciaría sobre:

- Cumplimiento de la normativa de elaboración y aprobación de las cuentas generales y de la ejecución presupuestaria.
- El procedimiento y normativa de concesión de subvenciones y préstamos.
- La evaluación del sistema de cumplimiento de la entidad relativo al circuito financiero de ingresos (liquidación, recaudación y gestión de impagos).
- Cumplimiento de la legislación aplicable en materia de contratación pública, así como la adecuación de los procedimientos utilizados a los principios de buena gestión financiera.
- Cumplimiento de la legalidad en materia de personal.
- Cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- Cualesquiera otras materias legales que por razón de la actividad de la organización auditada puedan tener cierta especificidad e importancia.

Debe tenerse presente que esta **sección no se refiere a la opinión de una auditoría de cumplimiento de legalidad**, sino exclusivamente a un análisis de legalidad sobre una materia concreta efectuado en el **contexto de una auditoría de cuentas** y siempre que **no afecte a la imagen fiel**.

En general la inclusión de un párrafo de un asunto cuya legalidad se revise, habrá de tener en cuenta las siguientes características:

- a) Indicación de que el alcance de la revisión se corresponde con el trabajo de una auditoría de cuentas, no de una revisión especializada en el cumplimiento de la legalidad o con la mejora de la gestión.
- b) Opinión clara sobre el grado de cumplimiento de la legalidad, indicando que esta se circunscribe al alcance indicado y por tanto es una opinión delimitada a dicho alcance.
- c) La opinión podrá ser sin incumplimientos legales o con incumplimientos legales. Si no hay incumplimientos legales (o propuestas de mejora en la gestión) no es preciso concretar más, en el caso de que los haya, se emplearán los criterios indicados en el punto siguiente.
- d) Referencia completa, clara y sintética al asunto o actividad que genere el incumplimiento precisando la norma incumplida con expresión del artículo afectado y el nombre de la norma vulnerada y en su caso, el efecto real o potencial en el funcionamiento de la organización auditada. Similares requisitos de concreción resultan necesarios cuando el objeto sea la mejora de la gestión.

A continuación, se exponen los párrafos a utilizar en diversos supuestos de revisión de legalidad.



Sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**- Comprobación de la legalidad de la actividad recaudatoria en la tasa xxx.**

Con el alcance previsto en nuestra auditoría financiera sobre las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad sobre la determinación del hecho imponible, base imponible y cuota de la citada tasa regulada en la normativa xxxx.

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

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

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

Con el alcance previsto en nuestra auditoría financiera sobre las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad sobre el fraccionamiento de contratos regulado en la Ley Foral 13/2018, de Contratos Públicos en sus artículos xxxx.

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

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley Foral de Contratos Públicos y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx.

-Comprobación de la legalidad en la ejecución presupuestaria

Con el alcance previsto en nuestra auditoría financiera sobre las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad relativo a la ejecución presupuestaria regulado en Ley Foral 13/2007, de la Hacienda Pública en sus artículos xxxx.

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

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: Atendiendo a lo establecido sobre la materialidad en esta auditoría de cuentas, se han detectado incumplimientos presupuestarios que, no afectando a la imagen fiel de las cuentas anuales, conllevan una deficiente clasificación en las



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

partidas de gastos correspondientes al capítulo x del presupuesto de gastos; el importe total de dichas deficiencias asciende a xxx miles de euros.

24. Sección responsabilidad del órgano de gobierno/gestión de la entidad ZZZ (sección obligatoria).

Los párrafos sobre esta cuestión de responsabilidad de los órganos gestores/administradores responsables de la formulación de las cuentas anuales/generales será el siguiente:

El/la (nombre de la unidad o del órgano) es responsable de formular las cuentas anuales/generales, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y del resultado económico a 31 de diciembre de 20XX, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales/generales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Las cuentas anuales/generales o el proyecto de cuentas anuales/generales de la entidad fueron aprobadas por el Gobierno de Navarra/Pleno Municipal el xx de xxx de 20XY.

En la preparación de las cuentas anuales, el/la (nombre de la unidad) es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista. (Párrafo solo utilizable cuando se observe o se conozca situaciones que incidan o pongan en peligro la continuidad de la entidad)

25. Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos (sección obligatoria).

Responsabilidad en las opiniones que no son denegación de opinión

Los párrafos que contiene este apartado o sección serán los siguientes:

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una fiscalización realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de fiscalización de cuentas siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios de los informes toman basándose en las cuentas anuales/generales.

Como parte de una fiscalización de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de fiscalización de cuentas vigente, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- *Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales/generales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.*
- *Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la fiscalización con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*
- *Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión.*
- *Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. (Párrafo solo utilizable cuando se observen o se conozcan situaciones que incidan o pongan en peligro la continuidad de la entidad)*
- *Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales/generales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.*

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de las pruebas de auditoría planificadas y los hallazgos significativos de la fiscalización, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la fiscalización. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la fiscalización de las cuentas anuales/generales y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Responsabilidad en las opiniones que son denegación de opinión

La responsabilidad, cuando se emite este tipo de opinión, la cual significa que la auditoría no ha podido realizarse, varía con respecto al resto de las opiniones que no sean la denegada.

Nuestra responsabilidad es la realización de la fiscalización de las cuentas anuales/generales de la entidad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente y la emisión de un informe de auditoría.

Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética, y protección de la independencia, que son aplicables a nuestra fiscalización de las cuentas anuales/generales, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

26. Recomendaciones más relevantes y en su caso, seguimiento de las emitidas en informes anteriores.

El carácter constructivo de la actuación de la Cámara de Comptos y como una de sus finalidades básicas en sus fiscalizaciones está la de contribuir a la mejora de la gestión pública mediante la emisión de las recomendaciones. Con su emisión se persigue, por un lado, corregir las áreas problemáticas y de riesgo de la entidad fiscalizada y, por otro, proponer unas mejoras en su gestión.

La GPF-OCEX 1735 “Las recomendaciones y su seguimiento”, establece los criterios generales que deben seguirse en relación con las recomendaciones. Básicamente estos son:

- Estar sólidamente soportadas en los papeles de trabajo
- Redactadas de forma clara y concreta y con un lenguaje positivo
- Vinculadas directamente con los hechos y conclusiones puestas de manifiesto en el informe.
- Dirigidas a los responsables con competencias para su implantación
- Contener las medidas y acciones precisas para solventar el problema o la deficiencia detectada.
- Resultar técnicamente factible su implantación
- En general, permitan una reducción de costes y/o una mejora en la eficacia de la entidad.
- En la medida de lo posible, las recomendaciones propuestas deberán incluir una cuantificación del coste de su implantación y de los beneficios o ahorros resultantes de la misma. Es decir, procurar que relación coste/utilidad o coste/beneficio derivada de su implantación sea positiva.

En las auditorías recurrentes se efectuará un seguimiento sobre el grado de cumplimiento de las recomendaciones más relevantes propuestas en informes anteriores, distinguiendo entre las que



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

siguen vigentes y las que la entidad ha adoptado. Ello exigirá que tal aspecto se contemple expresamente en los programas de trabajo.

Señalamos que, en esta sección, nos centraremos en aquellas recomendaciones que se consideren de mayor relevancia y que, a juicio del auditor, es conveniente comunicar en esta sección. El resto de recomendaciones se incluirán en el apéndice “Observaciones y hallazgos adicionales”.

Los párrafos a incluir serán los siguientes:

*Como resultado del trabajo de fiscalización financiera procede **efectuar** las **recomendaciones más relevantes** que se señalan a continuación:*

- a)
- b)
- c) ...

*Se considera oportuno **mantener** las siguientes recomendaciones relevantes propuestas en informes de ejercicios anteriores:*

- a)
- b)
- c) ...

*Durante el ejercicio fiscalizado se **han atendido** por la entidad las siguientes recomendaciones relevantes incluidas en informes anteriores:*

- a)
- b)
- c) ...

No obstante, el modelo anterior y a juicio del auditor, puede limitarse exclusivamente al seguimiento de recomendaciones.

27. Fecha y firma

De acuerdo con el procedimiento de elaboración de los informes aprobado por esta Cámara, las fechas y firmas se incluirán en:

- Borradores de Informe: Fecha de elaboración del borrador y firma del auditor responsable
- Informe provisional: Fecha de su aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo sin alegaciones: Fecha de aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo con alegaciones: doble firma
 - Fecha de aprobación y firma de presidencia del informe propiamente dicho
 - Fecha y firma de presidencia sobre la contestación a las alegaciones presentadas

Este proceso de firmas y fechas se realizará de forma electrónica.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

28. Apéndices

El apartado de apéndices podrá incluirse toda aquella información relevante y de interés que se considere necesaria para entender tanto el trabajo realizado como el marco en que se desarrolla la actividad de la entidad fiscalizada. Su función esencial es la de completar el informe de fiscalización.

Sin resultar exhaustivos, se podrán incluir en el informe los siguientes apéndices:

- **Apéndice 1.** *Resumen de las cuentas anuales/generales:* Estado de liquidación del presupuesto, balance, resultados y el remanente de tesorería, [el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo]. Se podrá hacer referencia a un enlace en que se localicen las anteriores cuentas de forma completa.
- **Apéndice 2.** *Delimitación del Sector Público* de la entidad fiscalizada. Hará referencia a:
 - La estructura administrativa de la entidad
 - Descripción de su sector público: OOAA y demás entes dependientes. Para empresas públicas, la composición de su capital social y actividad principal a que se dedica.
 - Principales datos presupuestarios/económicos y de personal de cada una de las unidades anteriores.
 - La composición del sector público a efectos del SEC'10
- **Apéndice 3.** *Marco regulador.* Reflejará la normativa básica más relevante aplicable a la entidad y sus entes dependientes en el ejercicio objeto de fiscalización.
- **Apéndice 4.** *Información adicional sobre las salvedades del informe de fiscalización.* **Excepcionalmente** si por la complejidad y/o importancia de las salvedades se considera imprescindible aportar una mayor explicación de las mismas podrá elaborarse este apéndice al objeto de mejorar la comprensión del informe. Habitualmente esta información, salvo que concurren esas circunstancias excepcionales, se incluirán en el apéndice siguiente.
- **Apéndice 5.** *Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización financiera.* Se incluirán las observaciones, comentarios, recomendaciones específicas e información adicional por capítulos presupuestarios, masas de balance y sector público que la Cámara considera que pueden ser de interés para los destinatarios del informe y para su mejor comprensión del mismo. No debe confundirse la información que se pueda incluir en este apéndice con la que debe reflejarse obligatoriamente en los párrafos de énfasis, de cuestiones clave o sobre otras cuestiones del informe.

29. Anexos

Se incluirán todos aquellos anexos que el auditor considere precisos para una mejor comprensión del informe, del trabajo realizado u otras explicaciones adicionales.

30. Alegaciones

Para el tratamiento de las alegaciones nos remitimos al módulo H.2. de este Manual de Fiscalización.



31. Memoria.

Se adjuntará la memoria de las cuentas anuales de la entidad. En el caso del Gobierno de Navarra, se incluirá un resumen de la misma y se hará referencia al sitio web en que puede consultarse el texto completo de tal memoria.

H.1.3.2. INFORME DE FISCALIZACIÓN DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

32. De acuerdo con las normas citadas en el apartado 5 de este Módulo, el esquema de informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad será básicamente el siguiente:

Título

Índice

Relación de abreviaturas, cuando se considere necesario

- *Resumen ejecutivo*
- *Introducción. Sección obligatoria*
- *Objetivo y alcance. Sección obligatoria*
- *Sección opinión del auditor. Sección obligatoria*
- *Sección fundamento de la opinión. Sección obligatoria*
- *Sección cuestiones clave de la fiscalización. Sección obligatoria*
- *Secciones párrafo de énfasis y de otras cuestiones*
- *Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión). Sección obligatoria*
- *Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos. Sección obligatoria*
- *Recomendaciones relevantes y, en su caso, seguimiento de las contempladas en informes anteriores*
- *Fecha y firma*
- *Apéndices*
 - *1. Marco regulador*
 - *2. Metodología y criterios de auditoría*
 - *3. Información adicional sobre las salvedades del informe de fiscalización*
 - *4. Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización de cumplimiento*
- *Anexos*
- *Alegaciones presentadas e informe sobre las alegaciones presentadas*

El orden que se presenta en el anterior esquema debe respetarse, salvo que, en circunstancias excepcionales y justificadas documentalmente, el auditor considere necesario una modificación del mismo en aras a una mejor comprensión del informe por parte de los usuarios.

33. **Título.** El título planteado para estos trabajos será:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad de la entidad ZZZ, 20XX

Informe de fiscalización de cumplimiento sobre [indicar la materia objeto del trabajo] de la entidad ZZZ, 20XX

34. Resumen ejecutivo. Esta sección incluirá un resumen de la actuación realizada, de la opinión con explicación en su caso sucinta de las salvedades, junto con las principales conclusiones y recomendaciones emitidas. (*máximo dos páginas*).

Con carácter general el apartado de Resumen Ejecutivo se empleará en aquellos informes que por su extensión o por su dificultad de comprensión se considere necesario.

35. Introducción (sección obligatoria). En este apartado se indicará:

- a) Si el trabajo está incluido en el Programa anual de la Cámara de Comptos o se ha realizado a iniciativa o petición del Parlamento o de otras instancias o por exigencias legales.
- b) Fechas del trabajo de campo y equipo que lo ha realizado.
- c) Unidad monetaria utilizada en el informe
- d) Formulación de alegaciones y si las mismas se han presentado.
- e) Agradecimiento de la colaboración prestada por la entidad

Los párrafos que contendrá esta sección serán los siguientes:

La Cámara de Comptos, de conformidad con su Ley Foral reguladora 19/1984, de 20 de diciembre, y de acuerdo con su programa de actuación de 20XY [o a petición de...], ha realizado una fiscalización de cumplimiento de legalidad aplicable a la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] en el ejercicio 20XX.

El trabajo de campo lo ejecutó entre XXX y XXXX de 20XY un equipo formado por xxx técnicas/os de auditoría [y, en su caso, un/a letrado/a, un técnico superior y un técnico de grado medio en sistemas informáticos] y un/a auditor/a, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara.

Los resultados de esta actuación se pusieron de manifiesto al responsable de la entidad ZZZ para que formulase, en su caso, las alegaciones que estimase oportunas, de conformidad con lo previsto en el art. 11.2 de la Ley Foral 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra. Transcurrido el plazo fijado... / no se han presentado alegaciones / se han presentado las alegaciones por parte de..., las cuales que se incorporan a este informe junto con la respuesta de esta Cámara.

Agradecemos al personal de la entidad ZZZ [y demás entidades, en su caso, que hayan participado en el mismo] la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.

Todos los datos económicos del informe vienen expresados en euros, redondeándose para no mostrar céntimos. Los datos aportados y los porcentajes representarán siempre el redondeo de cada valor exacto y no la suma de datos redondeados.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Como consecuencia de las últimas modificaciones en la normativa reguladora de la auditoría de los órganos de control externo, el presente informe difiere en ciertos aspectos de su estructura del que emitimos sobre el ejercicio 20X0 (este párrafo se incluirá en las auditorías recurrentes para los primeros informes emitidos de acuerdo con la nueva estructura contemplada en este módulo)

36. Objetivo y alcance (sección obligatoria)

El objetivo y alcance son claves para que el destinatario entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado.

Para las fiscalizaciones de cumplimiento, el **objetivo del trabajo** será el de emitir una **OPINIÓN** sobre si:

Si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas por la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] durante el ejercicio de 20XX y la información reflejada en las cuentas anuales/generales resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

En cuanto al **alcance del trabajo**, se indicará que se refiere al grado de cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad ZZZ y sus entes dependientes. También el trabajo **puede centrarse exclusivamente** en la revisión de una **materia o área concreta** (contratación, concesión de subvenciones...).

Sobre el **alcance temporal**, se indicará que *se refiere al ejercicio 20XX, si bien se han efectuado aquellas comprobaciones necesarias sobre otros ejercicios para una mejor consecución de los objetivos establecidos.*

37. Opinión (sección obligatoria).

La Opinión que emite la Cámara en sus informes de fiscalización de cumplimiento será:

- No modificada o favorable
- Modificada:
 - Con salvedades
 - Desfavorable o Adversa
 - Denegación o Abstención de opinión

En una auditoría de cumplimiento, cuando se presenta una opinión, el auditor debe indicar si está o no modificada basándose en la evaluación de la materialidad y la generalización. La opinión del auditor se modificará en los siguientes casos:

- a) Incumplimiento material. Según el alcance del incumplimiento, el resultado puede ser:
 - Opinión con salvedades: incumplimientos significativos, pero no generalizados, o
 - Opinión adversa: incumplimientos significativos y generalizados



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

b) Limitación del alcance. Según el alcance de la limitación, el resultado puede ser:

- Opinión con salvedades: si el auditor es incapaz de obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y los posibles efectos son significativos, pero no generalizados, o
- Abstención de opinión: si el auditor no puede obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada del respeto de las normas y el impacto puede ser significativo y generalizado.

De forma esquemática, la determinación de la opinión en la auditoría de cumplimiento con seguridad razonable presenta la siguiente casuística:

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre el cumplimiento de la legalidad	
	Significativos pero no generalizados	Significativos y generalizados
Existen desviaciones de cumplimiento	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
No se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación o abstención de opinión

Los párrafos resultantes serán los siguientes:

Párrafo común introductorio

Para opinión no modificada, con salvedades o adversa

La Cámara de Comptos de Navarra, en uso de las competencias que le atribuye la Ley Foral 19/1984, reguladora de la misma, ha realizado una fiscalización de cumplimiento de legalidad [o sobre la materia de...] de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] en el ejercicio de 20XX.

Para denegación o abstención de opinión

La Cámara de Comptos de Navarra, en uso de las competencias que le atribuye la Ley Foral 19/1984, reguladora de la misma, es el órgano competente para realizar una fiscalización de cumplimiento de legalidad [o sobre la materia de...] de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] en el ejercicio de 20XX.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Opinión Favorable o no modificada

En nuestra opinión, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales/generales [o en materia de...] correspondientes al ejercicio 20XX de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos [y en concreto a la...]

La conclusión de una **revisión de seguridad limitada** normalmente se expresará:

Nada hemos observado que nos lleve a considerar que la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos [o con los criterios aplicados].

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos o posibles efectos de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” de nuestro informe, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales/generales [o en materia de...] correspondientes al ejercicio 20XX de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos. [y en concreto a la...]

Opinión desfavorable o adversa

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable” de nuestro informe, las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales/generales [o en materia de...] correspondientes al ejercicio 20XX de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] no resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos. [y en concreto a la...]

Denegación o abstención de opinión

Debido al efecto muy significativo de la/s cuestión/es descrita/s en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión sobre si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejada en las cuentas anuales/generales [o en materia de...] del ejercicio 20XX de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] resultan conformes con la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos. [y en concreto a la...]

38. Sección **Fundamento de la opinión** (*sección obligatoria*).

Esta sección, que se sitúa en el informe inmediatamente después del de opinión y que forma parte de las secciones obligatorias, en síntesis, incluye:

- Descripción de las salvedades o cuestiones significativas
- La referencia a las normas técnicas que regulan la actividad fiscalizadora.
- Denota e indica la sección en la que se describe la responsabilidad del auditor.
- Refiere las normas y criterios de independencia y ética por los que se conduce el auditor público al realizar su trabajo.
- Hace una declaración sobre la evidencia obtenida en el sentido de que ha sido suficiente (en cantidad de evidencia) y adecuada (en la naturaleza de las pruebas)

Fundamento de la opinión favorable

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 400 referida a las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de cumplimiento de legalidad según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

- *Salvedad 1...*
- *Salvedad 2...*
- *...*



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 400 referida a las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización cumplimiento de legalidad según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la opinión desfavorable o adversa

Los párrafos a utilizar son:

- *Salvedad 1...*
- *Salvedad 2...*
- ...

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 400 referida a las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de cumplimiento de legalidad según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la denegación de opinión

Los párrafos a utilizar son:

- *Cuestión significativa 1...*
- *Cuestión significativa 2...*
- ...



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los efectos de.....sobre el cumplimiento de legalidad...

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética, y protección de la independencia, que son aplicables a nuestra fiscalización de cumplimiento de legalidad, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de la fiscalización pública.

39. Sección cuestiones claves de la fiscalización (sección obligatoria).

Esta sección de cuestiones claves de fiscalización (CCA) es **obligatoria** incluso en el supuesto de que no haya que comunicar cuestión alguna o solo hacer una referencia a las salvedades de la opinión modificada.

El orden de presentación de las cuestiones individuales dentro de la sección de CCA es una cuestión que depende del juicio del auditor; así, por ejemplo, si quiere destacar o resaltar una concreta cuestión clave, se puede hacer situándola en primer lugar; también se puede efectuar un reconocimiento especial de una CCA en su descripción.

Los párrafos a utilizar serán los siguientes

Las cuestiones clave de la fiscalización son aquellas que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra fiscalización de cumplimiento de legalidad del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra fiscalización de cumplimiento y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.

O

Excepto por las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” de este informe [si resulta aplicable], hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.

O

Además de las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” de este informe [si resulta aplicable], hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la fiscalización que se deben comunicar en nuestro informe:

(para cada cuestión clave)



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- *Un subtítulo identificativo.*
- *Una descripción, breve y equilibrada, del motivo por el cual se considera como cuestión clave (riesgo significativo de existencia de incumplimientos legales, fraudes, etc.)*
- *El modo, a juicio del auditor, en que se ha tratado o abordado la cuestión en la auditoría:*
 - *Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor*
 - *Un breve resumen de los procedimientos aplicados*
 - *Resultados de los procedimientos de auditoría*
- *Para un riesgo, un resumen de la respuesta del auditor a dicho riesgo y un resumen de las observaciones esenciales derivadas del mismo.*
- *Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información a revelar en las cuentas anuales/generales, fundamentalmente en la memoria.*

A continuación, se refleja el tratamiento de una cuestión clave relacionada con subvenciones recibidas por una entidad, de acuerdo con un ejemplo de la IGAE.

Tal y como se detalla en la nota xxx y en la nota yyy de la memoria adjunta, la entidad ha recibido dentro de un plan trienal subvenciones por importe de xxx euros, las cuales están contabilizadas como más recursos propios. Dichas partidas fueron asociadas a un conjunto de realizaciones y no deben ser consideradas como definitivas hasta que no se cumpla la totalidad de las condiciones. La entidad auditada ha entendido bajo su criterio y sobre la base de un análisis jurídico y técnico que dichas condiciones se han cumplido, sin embargo, aun cuando este análisis es consistente, existen interpretaciones de la regulación que arrojan incertidumbre sobre algunos de los extremos que podrían generar un riesgo de reversión de los recursos que se considera entre probable y remoto. Por este motivo, este asunto se ha considerado como una cuestión clave de la auditoría.

Nuestro trabajo, entre otras pruebas, se ha centrado en el análisis documental del soporte de la financiación recibida, comprobando que se han cumplido las condiciones y que las diferentes interpretaciones de la regulación son razonables dentro de un riesgo bajo o moderado de que se requiera la devolución de estos recursos; este análisis se ha completado con pruebas en detalle sobre transacciones y un análisis detallado de las relaciones entre la auditada y el órgano concedente de las subvenciones a efectos de comprobar si se ha trasladado o comunicado algún riesgo; en relación con ese último se han analizado los pronunciamientos doctrinales extraídos de las inspecciones realizadas.

Los resultados de los procedimientos empleados nos han dado la evidencia suficiente y adecuada para considerar que nuestra conclusión de este hecho como cuestión clave es lo adecuado.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

40. Secciones de párrafo énfasis y otras cuestiones

Con carácter general, en las fiscalizaciones de cumplimiento **no se aplicará la sección de párrafo de énfasis** dado que, por su propia definición, sus principales requerimientos nacen de las cuentas anuales/generales. No obstante, se deja a juicio del auditor el uso del mismo, siempre que el hecho a informar no encaje dentro del párrafo de otras cuestiones.

Sección Párrafo de otras cuestiones

El párrafo de otras cuestiones podrá incluirse en el informe únicamente si el asunto tratado:

- No tiene prohibida su divulgación por disposiciones legales.
- No se considera una cuestión clave de auditoría.
- No se refiere a información cuya revelación sea exigible a la dirección de la entidad.

Como ejemplos de circunstancias que podrían sugerir la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones, citamos:

- Cambio de órgano de control o variación del sentido de la opinión del ejercicio respecto a las cuentas del ejercicio anterior de la entidad.
- Utilización, de acuerdo con las previsiones legales, de pruebas directas de confirmación a terceros.
- Colaboración de auditores privados en el contexto de la auditoría pública.
- Cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance.
- Información sobre observaciones y hallazgos significativos que no hayan afectado a la opinión y que se desean comunicar (por ejemplo, deficiencias de control interno)

El párrafo de otras cuestiones relativo a que el trabajo de campo lo ha realizado una firma privada de auditoría podría ser:

La sociedad de auditoría XXXX en virtud del contrato suscrito con la Cámara de Comptos de Navarra, ha efectuado el trabajo de campo de la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre la entidad auditada.

La Cámara de Comptos ha elaborado el presente informe sobre la base del trabajo realizado por la sociedad de auditoría XXX.

Y otro ejemplo sobre opinión de cumplimiento del ejercicio anterior:

Con fecha XX de 20XY emitimos nuestro informe de fiscalización de cumplimiento de legalidad del ejercicio 20X0 en el que expresamos una opinión con salvedades motivadas en incumplimiento de ...



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

41. Sección responsabilidad del órgano de gobierno/gestión de la entidad ZZZ en relación al cumplimiento de legalidad (*sección obligatoria*).

Los párrafos sobre esta cuestión de responsabilidad de los órganos gestores/administradores responsables del cumplimiento de legalidad será el siguiente:

Los órganos de gobierno y dirección de la entidad ZZZ deben garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en las cuentas anuales/generales resultan conformes con la normativa aplicable. Asimismo, son responsables de establecer los sistemas de control interno que consideren necesarios para garantizar que la actividad realizada esté libre de incumplimientos legales.

42. Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos (*sección obligatoria*).

Responsabilidad en las opiniones que no son denegación de opinión

Los párrafos que contiene este apartado o sección serán los siguientes:

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras llevadas a cabo por la entidad ZZZ en el ejercicio 20XX han estado libres de incumplimientos significativos y emitir un informe de fiscalización de cumplimiento que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una fiscalización realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública siempre detecte un incumplimiento significativo cuando exista. Los incumplimientos pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales aplicando los criterios de esta Cámara de Comptos.

Como parte de una fiscalización de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de fiscalización de los órganos de control externo, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- *Identificamos y valoramos los riesgos de incumplimientos significativos, debidos a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar un incumplimiento significativo debido a fraude es más elevado que en el caso de que sea debido a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.*
- *Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la fiscalización con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- *Evaluamos si los procedimientos aplicados son adecuados y la razonabilidad de la información revelada por los administradores de la entidad.*

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el momento de realización de las pruebas de auditoría planificadas y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la fiscalización. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la fiscalización de cumplimiento y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Responsabilidad en las opiniones que son denegación de opinión

La responsabilidad, cuando se emite este tipo de opinión, la cual significa que la auditoría no ha podido realizarse, varía con respecto al resto de las opiniones que no sean la denegada.

Nuestra responsabilidad es la realización de la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre la entidad ZZZ de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría pública y la emisión de un informe de auditoría.

Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de fiscalización de cumplimiento.

43. Recomendaciones más relevantes y en su caso, seguimiento de las emitidas en informes anteriores.

Señalamos que, en esta sección, nos centraremos en aquellas recomendaciones que se consideren de mayor relevancia y que, a juicio del auditor, es conveniente comunicar en esta sección. El resto de recomendaciones se incluirán en el apéndice “Observaciones y hallazgos adicionales”.

Los párrafos a incluir serán los siguientes:

*Como resultado del trabajo de fiscalización de cumplimiento de legalidad procede **efectuar** las recomendaciones más relevantes que se señalan a continuación:*

- a)
- b)
- c) ...

*Se considera oportuno **mantener** las siguientes recomendaciones relevantes propuestas en informes de ejercicios anteriores:*

- a)
- b)
- c) ...



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Durante el ejercicio fiscalizado se **han atendido** por la entidad las siguientes recomendaciones relevantes incluidas en informes anteriores:

- a)
- b)
- c) ...

No obstante, el modelo anterior y a juicio del auditor, puede limitarse exclusivamente al seguimiento de recomendaciones.

44. Fecha y firma

De acuerdo con el procedimiento de elaboración de los informes aprobado por esta Cámara, las fechas y firmas se incluirán en:

- Borradores de Informe: Fecha de elaboración del borrador y firma del auditor responsable
- Informe provisional: Fecha de su aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo sin alegaciones: Fecha de aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo con alegaciones: doble firma
 - Fecha de aprobación y firma de presidencia del informe propiamente dicho
 - Fecha y firma de presidencia sobre la contestación a las alegaciones presentadas

45. Apéndices

El apartado de apéndices incluirá toda aquella información relevante y de interés que se considere necesaria para entender tanto el trabajo realizado con el marco en que se desarrolla la actividad de la entidad fiscalizada. Su función esencial es la de completar el informe de fiscalización de cumplimiento

Sin resultar exhaustivos, se podrán incluir en el informe los siguientes apéndices:

- **Apéndice 1. Marco regulador.** Reflejará la normativa básica más relevante aplicable a la materia revisada en el ejercicio objeto de fiscalización.
- **Apéndice 2. Metodología y criterios de auditoría.** Incluirá sucintamente el trabajo realizado y los métodos usados. Sobre los criterios de auditoría o de evaluación puede identificarse explícitamente las leyes, la legislación, las normas y los reglamentos empleados en la auditoría.
- **Apéndice 3. Información adicional sobre las salvedades del informe de fiscalización.** Excepcionalmente si por la complejidad y/o importancia de las salvedades se considera imprescindible aportar una mayor explicación de las mismas podrá elaborarse este apéndice al objeto de mejorar la comprensión del informe. Habitualmente esta información, salvo que concurren esas circunstancias excepcionales, se incluirán en el apéndice siguiente.
- **Apéndice 4. Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización de cumplimiento.** Se incluirán las observaciones, comentarios, recomendaciones específicas e información adicional que la Cámara considera que pueden ser de interés para los destinatarios del informe y para su



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

mejor comprensión del mismo. No debe confundirse la información que se pueda incluir en este apéndice con la que debe reflejarse obligatoriamente en los párrafos de cuestiones clave o sobre otras cuestiones del informe.

46. Anexos

Se incluirán todos aquellos anexos que el auditor/a considere precisos para una mejor comprensión del informe, del trabajo realizado u otras explicaciones adicionales.

47. Alegaciones

Para el tratamiento de las alegaciones nos remitimos al módulo H.2. de este Manual de Fiscalización.

H.1.3.3. FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD o FINANCIERA ASOCIADA A CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD

48. De acuerdo con el conjunto de normas aplicables a estas fiscalizaciones, el esquema de informe adaptado a la Cámara de Comptos será el siguiente:

Título

Índice

Relación de abreviaturas, en su caso

- *Resumen ejecutivo*
- *Introducción. Sección obligatoria*
- *Objetivo y alcance. Sección obligatoria*
- *Sección opinión. Sección obligatoria*
 - **Opinión de fiscalización financiera**
 - **Opinión de fiscalización de cumplimiento**
- *Sección fundamento de la opinión. Sección obligatoria*
 - **Fundamento de la opinión de fiscalización financiera**
 - **Fundamento de la opinión de cumplimiento**
- *Sección incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento*
- *Sección cuestiones clave. Sección obligatoria*
- *Secciones párrafo de énfasis y de otras cuestiones*
- *Sección otra información*
- *Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión). Sección obligatoria*
- *Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos. Sección obligatoria*
- *Recomendaciones y, en su caso, seguimiento de las contempladas en informes anteriores*
- *Fecha y firma*
- *Apéndices*
 - *Resumen de la Cuentas anuales/generales*
 - *Delimitación del Sector Público de la entidad*
 - *Metodología y criterios de auditoría*
 - *Marco normativo regulador*
 - *Información adicional sobre las salvedades del informe*



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- *Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización financiera y de cumplimiento*

- *Anexos*
 - *Alegaciones presentadas e informe sobre las alegaciones presentadas*
- Memoria**

El **orden que se presenta en el anterior esquema** debe respetarse, salvo que, en circunstancias excepcionales y justificadas documentalmente, el auditor considere necesario una modificación del mismo en aras a una mejor comprensión del informe por parte de los usuarios.

En los párrafos siguientes nos centraremos especialmente en aquellos apartados del informe que presentan modificaciones respecto a lo analizado en los modelos anteriores.

49. **Título.** El título será el siguiente

Cuentas Generales/Anuales de la entidad ZZZ, 20XX

50. **Resumen Ejecutivo.**

Se redactará de acuerdo con las previsiones contempladas en los apartados 14 –fiscalización financiera- y 34 –fiscalización de cumplimiento- de este módulo.

51. **Introducción (sección obligatoria).** Se indicará:

- a) Si el trabajo está incluido en el Programa anual de la Cámara de Comptos o se ha realizado a iniciativa o petición del Parlamento o de otras instancias o por exigencia legal.
- b) Fechas del trabajo de campo y equipo que lo ha realizado.
- c) Formulación de alegaciones y si las mismas se han presentado.
- d) Agradecimiento de la colaboración prestada por la entidad
- e) Unidad monetaria utilizada en el informe

Los párrafos que contendrá esta sección serán los siguientes:

La Cámara de Comptos, de conformidad con su Ley Foral reguladora 19/1984, de 20 de diciembre, y de acuerdo con su programa de actuación de 20XY [o a petición de...], ha fiscalizado las Cuentas Anuales/Generales en combinación con una fiscalización del cumplimiento de legalidad de la entidad ZZZ correspondiente al ejercicio 20XX.

El trabajo de campo lo ejecutó entre XXX y XXXX de 20XY un equipo formado por xxx técnicas/os de auditoría [y, en su caso, un/a letrado/a, un técnico superior y un técnico de grado medio en sistemas informáticos] y una auditor/a, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara.

Los resultados de esta actuación se pusieron de manifiesto al responsable de la entidad ZZZ para que formulase, en su caso, las alegaciones que estimase oportunas, de conformidad con lo previsto en el art. 11.2 de la Ley Foral 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Transcurrido el plazo fijado... / no se han presentado alegaciones / se han presentado las alegaciones por parte de..., las cuales que se incorporan a este informe junto con la respuesta de esta Cámara.

Agradecemos al personal de la entidad ZZZ [y demás entidades, en su caso, que hayan participado en el mismo] la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.

Todos los datos económicos del informe vienen expresados en euros, redondeándose para no mostrar céntimos. Los datos aportados y los porcentajes representarán siempre el redondeo de cada valor exacto y no la suma de datos redondeados.

Como consecuencia de las últimas modificaciones en la normativa reguladora de la auditoría de los órganos de control externo, el presente informe difiere en ciertos aspectos de su estructura del que emitimos sobre el ejercicio 20X0 (este párrafo se incluirá en las auditorías recurrentes para los primeros informes emitidos de acuerdo con la nueva estructura contemplada en este módulo)

52. Objetivo y alcance (sección obligatoria).

Para las fiscalizaciones de regularidad, el **objetivo del trabajo** será el de emitir una **OPINIÓN** sobre:

- *Si las cuentas anuales/generales del ejercicio 20XX de la entidad ZZZ expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y del resultado económico a 31 de diciembre de 20XX, de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.*
- *Si las actividades, operaciones presupuestarias y financieras realizadas por la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] durante el ejercicio de 20XX y la información reflejada en las cuentas anuales/generales resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.*

En cuanto al **alcance del trabajo**, se indicará que se refiere tanto a la revisión de las cuentas anuales/generales del ejercicio de 20XX como a verificar el grado de cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad ZZZ y sus entes dependientes en dicho ejercicio.

Sobre el **alcance temporal**, se señalará que *se refiere al ejercicio 20XX, si bien se han efectuado aquellas comprobaciones necesarias sobre otros ejercicios para una mejor consecución de los objetivos establecidos.*

53. Sección opinión (sección obligatoria).

La opinión en una auditoría de regularidad se desglosa en dos tipos:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Financiera o de cuentas
- Cumplimiento de legalidad

Los párrafos a transcribir para cada una de ellas se recogen en los párrafos 17 –fiscalización financiera- y 37 -fiscalización de cumplimiento- de este módulo. No obstante, al objeto de evitar repeticiones de párrafos comunes en la sección de opinión, esta sección se iniciará con los siguientes párrafos:

Opinión

La Cámara de Comptos de Navarra, en uso de las competencias que le atribuye la Ley Foral 19/1984, reguladora de la misma, ha fiscalizado las cuentas anuales/generales de la entidad ZZZ, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20XX, la cuenta del resultado económico-patrimonial, [el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo], el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

Adicionalmente, ha realizado una fiscalización de cumplimiento de legalidad [o sobre la materia de...]de la entidad ZZZ y sus entes dependientes [si es aplicable] en el ejercicio de 20XX.

Opinión de auditoría financiera....

Opinión de cumplimiento de legalidad....

Conviene precisar que la formulación de la opinión y su fundamento no tiene por qué coincidir en ambos ámbitos de la fiscalización.

54. Sección fundamento de la opinión (sección obligatoria).

Al igual que el apartado anterior, el fundamento de la opinión se desglosa en:

- Fundamento de la opinión de la fiscalización financiera
- Fundamento de la opinión de cumplimiento de legalidad

Los párrafos a transcribir para cada una de ellas se recogen en los párrafos 18 –fiscalización financiera- y 38 -fiscalización de cumplimiento- de este Módulo. No obstante, y para evitar repetición de párrafos en las dos secciones de fundamentos de opinión, en estos trabajos de fiscalización de regularidad, esta sección de fundamentos se iniciará con los siguientes párrafos introductorios:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Fundamento de la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra fiscalización de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las instituciones públicas de control externo y más en concreto, con la ISSAI-ES 200 referida a las fiscalizaciones financieras y la ISSAI-ES 400 referida a fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad, así como con las Guías Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades de la Cámara de Comptos” en relación con la fiscalización de las cuentas anuales/generales y de cumplimiento de legalidad de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra fiscalización de las cuentas anuales/generales y de cumplimiento de legalidad según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de fiscalización pública.

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

Fundamento de la opinión de auditoría financiera....

Fundamento de la opinión de cumplimiento de legalidad....

55. Sección cuestiones clave de fiscalización (sección obligatoria)

Esta sección se redactará teniendo en cuenta la existencia de cuestiones claves tanto para la fiscalización financiera como la de cumplimiento. Los párrafos a utilizar se indican en los apartados 20 –financiera- y 39 –cumplimiento- de este módulo.

Conviene recordar que esta sección es **obligatoria** incluso en el supuesto de que no haya que comunicar cuestión alguna; igualmente se incluyen como tales cuestiones clave, las referencias a las salvedades y la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento.

El modelo a utilizar en este tipo de fiscalización sería:

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

Hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

O

Excepto por las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” y/o en la sección de “Incertidumbre material sobre la entidad en funcionamiento” de este informe [si resultan aplicables], hemos determinado que no tenemos que comunicar ninguna cuestión considerada como clave en nuestra fiscalización.

O

Además de las cuestiones descritas en la sección de “Fundamento de la opinión modificada” y/o en la sección de “Incertidumbre material sobre la entidad en funcionamiento” de este informe [si resultan aplicables], hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la fiscalización que se deben comunicar en nuestro informe:

(para cada cuestión clave)

- *Un subtítulo identificativo.*
- *Una descripción, breve y equilibrada, del motivo por el cual se considera como cuestión clave.*
- *El modo, a juicio del auditor, en que se ha tratado o abordado la cuestión en la auditoría:*
 - *Aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor*
 - *Un breve resumen de los procedimientos aplicados*
 - *Resultados de los procedimientos de auditoría*
- *Para un riesgo, un resumen de la respuesta del auditor a dicho riesgo y un resumen de las observaciones esenciales derivadas del mismo.*
- *Si es aplicable, una referencia a la correspondiente información a revelar en las cuentas anuales/generales, fundamentalmente en la memoria.*

56. Otras secciones: Entidad en funcionamiento, énfasis y otras cuestiones, otra información y recomendaciones.

Se redactarán de acuerdo con las previsiones contempladas en este Manual en los apartados correspondientes:

Secciones informe	Apartado del Módulo H.1.	
	Financiera	Cumplimiento
Incertidumbre material sobre el principio de entidad en funcionamiento	19	-
Párrafo de énfasis	21	40
Párrafo de otras cuestiones	21	40
Sección de otra información	22	-
Recomendaciones más relevantes y seguimiento	26	43

57. Sección responsabilidad de los administradores (sección obligatoria)

Los párrafos de esta sección se redactarán de la siguiente forma:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

El órgano de gobierno es responsable de formular las cuentas anuales/generales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel de la liquidación presupuestaria, del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad. Igualmente debe garantizar que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en las citadas cuentas resultan conformes con la normativa aplicable.

Asimismo, es responsable de establecer los sistemas de control interno que consideren necesarios para permitir la preparación de cuentas anuales/generales libres de incorrección material, debida a fraude o error, y para garantizar que la actividad realizada esté libre de incumplimientos legales.

Las cuentas anuales/generales de la entidad fueron aprobadas por el Gobierno de Navarra/Pleno Municipal el xx de xxx de 20XY.

En la preparación de las cuentas anuales, el órgano de gobierno es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento excepto si el órgano de gestión tiene la intención o la obligación legal de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones o bien no exista otra alternativa realista. (Párrafo solo utilizable cuando se observe o se conozca situaciones que incidan o pongan en peligro la continuidad de la entidad)

58. Sección responsabilidad de la Cámara de Comptos (sección obligatoria)

Responsabilidad en las opiniones que no son denegación de opinión

Se utilizarán los siguientes párrafos:

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y de que las actividades, operaciones presupuestarias y financieras y la información reflejadas en las citadas cuentas resultan conformes con la normativa aplicable con la finalidad de emitir un informe de fiscalización de regularidad que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una fiscalización realizada de conformidad con la normativa reguladora de los órganos de control externo siempre detecte una incorrección material o un incumplimiento significativo cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y a incumplimientos de legalidad y se consideran materiales aplicando los criterios de esta Cámara de Comptos y siempre que pueda preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas de las personas usuarias de los informes.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Como parte de una fiscalización de conformidad con la normativa reguladora de los órganos de control externo, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- *Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material debida a fraude o error y de incumplimiento legales, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material o un incumplimiento debido a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.*
- *Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la fiscalización con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*
- *Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión.*
- *Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. (Párrafo solo utilizable cuando se observe o se conozca situaciones que incidan o pongan en peligro la continuidad de la entidad)*
- *Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales/generales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.*

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de las pruebas de auditoría planificadas y los hallazgos significativos de la fiscalización, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la fiscalización. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la fiscalización y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Responsabilidad en las opiniones que son denegación de opinión

La responsabilidad, cuando se emite este tipo de opinión, la cual significa que la auditoría no ha podido realizarse, varía con respecto al resto de las opiniones que no sean la denegada.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Nuestra responsabilidad es la realización de la fiscalización de las cuentas anuales/generales de la entidad en combinación con una fiscalización de cumplimiento de legalidad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de los órganos de control externo y la emisión de un informe de auditoría.

Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

y/o

Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la denegación de opinión” de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de fiscalización de cumplimiento.

59. Fecha y firma

De acuerdo con el procedimiento de elaboración de los informes aprobado por esta Cámara, las fechas y firmas se incluirán en:

- Borradores de Informe: Fecha de elaboración del borrador y firma del auditor responsable
- Informe provisional: Fecha de su aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo sin alegaciones: Fecha de aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo con alegaciones: doble firma
 - Fecha de aprobación y firma de presidencia del informe propiamente
 - Fecha y firma de presidencia sobre la contestación a las alegaciones presentadas

60. Apéndices

El apartado de apéndices incluirá toda aquella información relevante y de interés que se considere necesaria para entender tanto el trabajo realizado con el marco en que se desarrolla la actividad de la entidad fiscalizada. Su función esencial es la de completar el informe de fiscalización.

Sin resultar exhaustivos, se podrán incluir en el informe los siguientes apéndices:

- **Apéndice 1.** *Resumen de las cuentas anuales/generales:* Estado de liquidación del presupuesto, balance de situación, resultados y el remanente de tesorería, [el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo]
- **Apéndice 2.** *Delimitación del Sector Público* de la entidad fiscalizada. Hará referencia a:
 - La estructura administrativa de la entidad
 - Descripción de su sector público: OOAA y demás entes dependientes. Para empresas públicas, la composición de su capital social y actividad principal a que se dedica.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Principales datos presupuestarios/económicos y de personal de cada una de las unidades anteriores.
- La composición del sector público a efectos del SEC'10
- **Apéndice 3. Metodología y criterios de auditoría.** Incluirá sucintamente el trabajo realizado y los métodos usados. Sobre los criterios de auditoría o de evaluación aplicables en la fiscalización de cumplimiento, puede identificarse explícitamente las leyes, la legislación, las normas y los reglamentos empleados en la auditoría.
- **Apéndice 4. Marco regulador.** Reflejará la normativa básica relevante aplicable a la entidad y sus entes dependientes en el ejercicio objeto de fiscalización.
- **Apéndice 5. Información adicional sobre las salvedades del informe de fiscalización.** Excepcionalmente si por la complejidad y/o importancia de las salvedades se considera imprescindible aportar una mayor explicación de las mismas podrá elaborarse este apéndice al objeto de mejorar la comprensión del informe. Habitualmente esta información, salvo que concurren esas circunstancias excepcionales, se incluirán en el apéndice siguiente.
- **Apéndice 6. Observaciones y hallazgos adicionales de la fiscalización de regularidad.** Se incluirán las observaciones, comentarios, recomendaciones específicas e información adicional que la Cámara considera que pueden ser de interés para los destinatarios del informe y para su mejor comprensión del mismo. No debe confundirse la información que se pueda incluir en este apéndice con la que debe reflejarse obligatoriamente en los párrafos de cuestiones clave o sobre otras cuestiones del informe.

61. Alegaciones

Para el tratamiento de las alegaciones nos remitimos al módulo H.2. de este Manual de Fiscalización.

62. Anexos

Se incluirán todos aquellos anexos que el auditor considere precisos para una mejor comprensión del informe, del trabajo realizado u otras explicaciones adicionales.

63. Memoria

Se adjuntará la memoria de las cuentas anuales de la entidad. En el caso del Gobierno de Navarra, se incluirá un resumen de la misma y se hará referencia al sitio web en que puede consultarse el texto completo de tal memoria.

H.1.3.4. INFORME DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA

64. Estructura básica. Los informes de auditoría operativa deberían también presentar una estructura normalizada, aunque dada su naturaleza, casuística analizada y tipología diversa de trabajos, la estandarización se limitará a los distintos apartados que debe contener un informe de esta naturaleza.

Así, a título de ejemplo, la GPF-OCEX 3920 establece de forma orientativa los epígrafes y subepígrafes con los que podría contar el informe de operativa. Adaptando este esquema a la Cámara, los apartados del informe de auditoría operativa serían los siguientes:



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

Título

Índice

Glosario de Términos e Índice de Abreviaturas

- *Resumen general, magnitudes claves o hechos relevantes*
- *Objetivos y alcance de la auditoría*
- *Conclusiones*
- *Recomendaciones*
- *Responsabilidad de los administradores de la entidad*
- *Responsabilidad de la Cámara de Comptos*
- *Fecha y firma*
- *Apéndices*
 - *Apéndice 1. Análisis de la entidad, actividad y entorno*
 - *Apéndice 2. Metodología*
 - *Apéndice 3. Observaciones y hallazgos de la fiscalización operativa*
- *Anexos*
- *Alegaciones presentadas e informe sobre las alegaciones presentadas*

65. **Glosario de Términos e Índice de Abreviaturas.** Con carácter previo, será conveniente incluir en la mayoría de estos trabajos un apartado con un glosario de términos utilizados en el cuerpo del informe, así como un índice de abreviaciones.

66. **Resumen, magnitudes clave o hechos relevantes.** El resumen constituye uno de los elementos más importantes de un informe de fiscalización operativa ya que será probablemente lo más leído. Así pues, deberá reflejar de forma breve el contenido del informe y las principales conclusiones y orientar al lector sobre el significado de las preguntas de auditoría y de las correspondientes respuestas.

Las partes descriptivas deberán limitarse al mínimo necesario para la comprensión del texto. El alcance y enfoque de la fiscalización sólo precisan una breve descripción, haciendo hincapié en las principales conclusiones de la fiscalización y en la presentación sucinta de las recomendaciones

De forma alternativa a este resumen general, y dada la importancia que los informes de las fiscalizaciones operativas sean visualmente interesantes para el lector, se puede plantear sustituir el resumen general por un apartado que recoja los hechos relevantes o las cifras clave. Este apartado, que debe tener riqueza gráfica, contendrá los resultados de los criterios de auditoría más relevantes, acompañados de una concisa conclusión que ayude al lector a su comprensión. La riqueza de este apartado puede aumentar con la inclusión de infografías, imágenes, gráficos, etc.

Téngase en cuenta que el resumen pretende facilitar la comprensión de nuestros informes a un público que no tiene por qué estar familiarizado con la terminología propia de la auditoría ni de la materia fiscalizada. En este sentido, los resúmenes servirán de ayuda a los medios de comunicación y también a la mayor parte de lectores. Así pues, deberemos:

- Utilizar un lenguaje sencillo, pero exacto.
- Evitar citar normas (porque ya se citan en el cuerpo extenso del informe).
- Esforzarnos por sintetizar lo más importante.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- No ceñirnos excesivamente a un esquema cerrado de resumen.

67. Objetivos y alcance de la fiscalización

El alcance y los objetivos de la fiscalización –los cuales se plantearán en forma de preguntas- son claves para que los destinatarios entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado. Esto resulta particularmente importante en las fiscalizaciones operativas, ya que éstas son mucho más variadas que las fiscalizaciones financieras.

Se deberán exponer de forma concisa, evitando descripciones innecesarias, tanto la materia objeto de la fiscalización, sus motivos y los objetivos de fiscalización, como el alcance de la fiscalización y el ámbito temporal.

Para facilitar la obtención de respuestas a estos objetivos, se detallarán los **subobjetivos** y para cada uno de estos, los **criterios de auditoría**. Dependiendo de las circunstancias, los subobjetivos y los criterios de auditoría se podrán desarrollar en el Apéndice de metodología para no alargar excesivamente la parte principal del Informe.

68. Conclusiones

Constituyen el núcleo fundamental del informe, recogiendo para cada uno de los objetivos y subobjetivos las conclusiones más relevantes alcanzadas en el transcurso de la fiscalización.

Debe darse una respuesta clara a cada una de las preguntas formuladas, de tal forma que un lector no precise de completar la lectura del resto del informe para alcanzar una opinión global de la fiscalización.

Es recomendable que las conclusiones no se extiendan más allá de un párrafo (o a lo sumo dos) por cada uno de los subobjetivos (preguntas secundarias formuladas).

Para garantizar la concordancia en el informe, se debe incluir la referencia expresa al subobjetivo concreto para cada una de las conclusiones.

69. Recomendaciones

Cuando del trabajo de fiscalización se desprendan evidencias y cuestiones que hayan mostrado que una mejora significativa de las actividades y la gestión son posibles, se deben realizar las correspondientes recomendaciones encaminadas a mejorar la situación.

Estas recomendaciones deben derivarse de las conclusiones obtenidas e indicar si es posible los responsables o áreas a las que corresponde su implantación.

Serán más útiles y de mayor impacto las recomendaciones se redactan en un estilo positivo, orientado a los resultados, y han sido previamente expuestas y acordadas con los gestores responsables.

En general, deberá aplicarse la GPF-OCEX 1735 *Las recomendaciones y su seguimiento*, así como lo señalado en este módulo.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

70. Responsabilidad de los administradores de la entidad

Utilizaremos, a modo orientativo, los siguientes párrafos:

El/Los servicios [identificarlos expresamente] es/son los responsables de la gestión de [detallar la actividad objeto de revisión].

La/s unidad/es citada deben garantizar que las actividades y operaciones de gestión realizadas resultan conformes con las normas aplicables y establecer los mecanismos necesarios a fin de lograr la eficacia en los objetivos propuestos y la eficiencia y la economía en el uso de los recursos públicos para la consecución de dichos objetivos, estableciendo los sistemas de control interno que consideren necesarios para esa finalidad.

71. Responsabilidad de la Cámara de Comptos

Un modelo a utilizar para esta sección se refleja a continuación:

Nuestra responsabilidad es expresar unas conclusiones basadas en nuestra fiscalización operativa en relación con los recursos destinados a [detallar el objeto de la fiscalización].

Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo y más en concreto con la ISSAI-ES 300 referida a las fiscalizaciones operativas, así con las Guías de Prácticas de Fiscalización de los Órganos de Control Externo (GPF-OCEX). Dichos principios y guías exigen que cumplamos los requerimientos de independencia y ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la fiscalización con el fin de obtener una seguridad razonable de que la gestión de los recursos públicos aplicados en [detallar el objeto de la fiscalización] resulte adecuada a los principios de buena gestión.

Una fiscalización requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que fundamenten las conclusiones obtenidas. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones alcanzadas.

Nos comunicamos con el órgano de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de las pruebas de auditoría planificadas y los hallazgos significativos de la fiscalización operativa, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la fiscalización.

72. Fecha y firma

De acuerdo con el procedimiento de elaboración de los informes aprobado por esta Cámara, las fechas y firmas se incluirán en:

- Borradores de Informe: Fecha de elaboración del borrador y firma del auditor responsable
- Informe provisional: Fecha de su aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo sin alegaciones: Fecha de aprobación y firma de presidencia
- Informe definitivo con alegaciones: doble firma



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Fecha de aprobación y firma de presidencia del informe propiamente
- Fecha y firma de presidencia sobre la contestación a las alegaciones presentada

73. Apéndices

Se proponen, entre otros, los siguientes, en función de las exigencias del informe:

Apéndice 1. Análisis de la entidad, actividad y entorno

El informe puede acompañarse de un primer apéndice en el que se recoja toda la información relevante sobre la entidad, su actividad y su entorno, con especial mención a los aspectos siguientes:

- La descripción de la entidad o actividad fiscalizada y sus principales características
- Las principales disposiciones legales, reglamentarias o presupuestarias relacionadas con la entidad o actividad fiscalizada
- La estructura organizativa de la entidad o el funcionamiento de la actividad fiscalizada

Apéndice 2. Metodología

Se podrá exponer de forma concisa, evitando descripciones innecesarias la metodología seguida. Se recomienda incluir esta información en forma de esquema, que recoja la identificación y valoración de riesgos relacionados con la entidad o la actividad, la definición de los objetivos de auditoría, la determinación del enfoque (resultados o sistemas de control) y el diseño de las pruebas substantivas,

Apéndice 3. Observaciones y hallazgos de auditoría

Constituye el núcleo de las evidencias obtenidas, y debe recoger los hechos más relevantes puestos de manifiesto en la revisión de los objetivos y subobjetivos de la auditoría, y todo ello debe realizarse sin perder de vista los objetivos de la fiscalización que son el punto de referencia.

Se hará más comprensible el informe si este apartado se redacta siguiendo un orden (lógico, cronológico, etc.). Por ejemplo, en la tramitación de cualquier actividad o procedimiento administrativo, se seguirán las distintas etapas que lo desarrollan en su orden de ejecución.

74. Anexos

Se incluirán todos aquellos anexos que el auditor considere precisos para una mejor comprensión del informe, del trabajo realizado u otras explicaciones adicionales.

75. Alegaciones

Para el tratamiento de las alegaciones nos remitimos al módulo H.2. de este Manual de Fiscalización.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

H.1.4. SITUACIONES IRREGULARES Y PRESUNTOS ACTOS DELICTIVOS DETECTADOS MATERIALES Y CON CARÁCTER DE URGENCIA

76. Con carácter previo a la emisión del informe, y siempre que su importancia lo aconseje, las situaciones irregulares y los presuntos actos delictivos detectados por el equipo de auditoría serán puestos en conocimiento del letrado/a responsable del asesoramiento jurídico de la fiscalización, que tendrá acceso a toda la documentación precisa y suficiente relacionada con tales situaciones irregulares. El citado letrado/a se pronunciará, con el visto bueno del Director de la Asesoría Jurídica, sobre los hechos detectados.

77. Cuando la gravedad de los hechos así lo aconseje, se comunicará, de forma oral y con carácter de urgencia, por la presidencia de la Cámara de Comptos a los responsables de la entidad al objeto de que adopten las medidas precisas para su solución. Este aspecto ha de ser objeto de un seguimiento específico por parte del equipo de auditoría para verificar su corrección.

78. En el supuesto de que la Asesoría Jurídica no considere el hecho con la suficiente gravedad y siempre que no existan posibilidades de perjuicio directo en la utilización de los recursos públicos, los hechos se trasladarán, en su caso, al Informe de fiscalización.

79. Las actuaciones anteriores se efectuarán con independencia de que la Cámara de Comptos utilice, de acuerdo con la legislación vigente, las vías judiciales y del enjuiciamiento de responsabilidades contables.

H.1.5. PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE LOS INFORMES

80. Las **fases** de informes que se contempla en el proceso de elaboración de los informes por la Cámara de Comptos son las siguientes:

- Borrador Inicial
- Borrador Final
- Borrador Sujeto a Cambios
- Informe Provisional (sólo para actuaciones de fiscalización)
- Informe Definitivo

H.1.5.1. Borrador Inicial

81. Una vez concluido el trabajo de campo, el auditor/a responsable de la fiscalización elaborará y firmará el Borrador Inicial de Informe, de acuerdo con las normas establecidas en este Manual de Fiscalización de la Cámara.

82. Con carácter previo, dicho documento habrá sido comentado y analizado entre el auditor/a y el resto del equipo de auditoría que ha intervenido en el trabajo, incluyendo en su caso, a los servicios jurídicos e informáticos que hayan participado en el mismo. Con el fin de agilizar este proceso, las sugerencias del equipo de auditoría se remitirán al auditor/a, como norma general, mediante el envío previo por medios informáticos.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión*Fecha última revisión*
23/12/2022*H.1.5.2. Borrador Final*

83. Cumplimentada la fase anterior, el citado Borrador Inicial será remitido a:

- Asesoría Jurídica
- Responsable del Control de Calidad

84. La Asesoría Jurídica, una vez asignado el informe a un letrado/a por parte del Secretario General, analizará los aspectos jurídicos del mismo, en especial el tratamiento jurídico contemplado en el informe y la posible existencia de indicios de responsabilidad contable u otro tipo de responsabilidad. El dictamen elaborado por aquélla se remitirá tanto a la presidencia como al auditor/a responsable del trabajo, archivándose en el expediente administrativo y en los papeles de trabajo.

Como criterio general y en aquellos supuestos que acontezca tal circunstancia, el letrado/a asignado para esta función coincidirá con el letrado/a que se ha integrado en el equipo de trabajo.

85. Si se observaran indicios de responsabilidad contable u otro tipo de responsabilidades en el anterior informe de la Asesoría Jurídica, el auditor/a ponente informará a la Asesoría Jurídica sobre los cambios planteados en el informe sobre esos asuntos como consecuencia de los procesos de discusión interna y externa de los informes.

86. El responsable del Control de Calidad revisará el Borrador Inicial junto al conjunto de los papeles de trabajo que integran la fiscalización y actuará de acuerdo con lo señalado en el Módulo C.2. de este Manual. Esta previsión se suspende en tanto no se actualice el módulo C.2. de este Manual.

87. Teniendo en cuenta las actuaciones anteriores y los requisitos establecidos de control interno de calidad, el auditor confeccionará y firmará el Borrador Final.

H.1.5.3. Borrador Sujeto a Cambios

88. El Borrador Final será remitido por el auditor/a ponente a la presidencia de la Cámara de Comptos, a la Secretaría General y al resto de auditores –en este caso, junto al informe elaborado por la Asesoría Jurídica- al objeto de analizar sus opiniones y sugerencias sobre dicho Borrador, las cuales se remitirán por medios electrónicos al auditor/a ponente con carácter previo al trámite de audiencia.

De este trámite de audiencia, el secretario general de la Cámara de Comptos dejará constancia en el expediente, así como, en su caso y a petición expresa, de las indicaciones efectuadas por los auditores y el secretario general.

89. Efectuado el trámite de audiencia a los auditores, el auditor/a ponente elaborará y firmará el Borrador Sujeto a Cambios, el cual será remitido por el citado auditor/a a la presidencia de la Cámara y a los órganos técnicos de la entidad fiscalizada para su discusión.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

H.1.5.4. Informe Provisional

90. Concluida la discusión con los responsables técnicos de la entidad fiscalizada, el auditor/a ponente elaborará una propuesta de Informe Provisional, la cual será presentada a la Asesoría Jurídica en el supuesto de que se mantengan los indicios de responsabilidad contable u otro tipo de responsabilidades para analizar su correcto tratamiento y a los servicios de información/periodista de la Cámara para su corrección de estilo. Posteriormente, esa propuesta será remitida a la presidencia para su aprobación y firma.

91. Dicho Informe Provisional será remitido por la presidencia al responsable máximo de la entidad fiscalizada para el trámite de alegaciones.

92. Esta fase de informe provisional no será aplicable a los trabajos de asesoramiento y, en su caso, a los informes especiales, en los que se pasará directamente del borrador sujeto a cambios al informe definitivo.

H.1.5.5. Informe Definitivo

93. Recibidas y analizadas las alegaciones, el auditor/a ponente elaborará el Informe Definitivo que será presentado para su aprobación y firma a la presidencia de la Cámara de Comptos.

Con carácter previo y en el supuesto que la propuesta de Informe Definitivo se vea modificada en algún aspecto con transcendencia jurídica, se deberá poner en conocimiento de la Asesoría Jurídica antes de su aprobación definitiva.

94. Dicho Informe Definitivo se remitirá también a los servicios de información/periodista de la Cámara para la:

- a. Corrección de estilo
- b. Elaboración de la Nota de Prensa

95. La Nota de Prensa, antes de su divulgación exterior, deberá llevar la conformidad del auditor ponente y del presidente, archivándose en el correspondiente expediente de fiscalización.

96. Para aquellos informes que se considere oportuno, se elaborará un **video resumen** de presentación del informe para una mejor comprensión y divulgación del mismo.

97. En el supuesto de que en el Informe Definitivo se sigan apreciando supuestos de indicios de responsabilidad contable u otro tipo de responsabilidades, la Asesoría Jurídica elaborará un informe jurídico específico justificando la valoración realizada. Este informe jurídico acompañará al Informe Definitivo para su remisión al Tribunal de Cuentas u otros órganos jurisdiccionales.

98. El auditor ponente deberá elaborar el memorándum-resumen previsto en el párrafo 14 del Módulo C.2.sobre: (previsión suspendida en tanto no se actualice el módulo C.2. de este Manual).

- Modificaciones más significativas introducidas en el texto del informe como consecuencia de los procesos de discusión interna y externa del mismo.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión

Fecha última revisión
23/12/2022

- Conclusiones de los dictámenes jurídicos elaborados por la Asesoría Jurídica relativos a la fiscalización realizada.
- Alegaciones recibidas al Informe Provisional y su tratamiento en el Informe Definitivo, según lo establecido en el modelo H.2. de este Manual.

99. Esta fase se desarrollará sin perjuicio de lo establecido en el artículo 22.2. de la Ley Foral 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos, respecto a las competencias de la presidencia de la Cámara de Comptos sobre el Informe Definitivo y a las posibles discrepancias del auditor o letrado ponente sobre dicho Informe.

100. Todo el proceso de tramitación de los informes, así como los documentos derivados del mismo deberán archivarse electrónicamente en el expediente administrativo de la fiscalización y en los papeles de trabajo, de acuerdo con lo regulado en este Manual.

H.1.6. DIFUSIÓN DE LOS INFORMES

101. Una vez aprobado el Informe Definitivo de fiscalización, se iniciará el proceso de distribución y difusión exterior de los informes mediante los medios electrónicos oportunos.

102. En primer lugar, se remitirá dicho Informe Definitivo a:

- Responsable máximo de la entidad fiscalizada y, en su caso, al Consejero/a del Gobierno de Navarra del que dependa dicha entidad.
- Presidencia del Parlamento de Navarra
- Presidencia del Tribunal de Cuentas.

103. Posteriormente, se enviará a:

- Presidencia del Gobierno de Navarra.
- Consejero/a de Economía y Hacienda, en los supuestos de informes sobre la Administración de la Comunidad Foral y sus entes dependientes.
- Consejero/a competente en materia de Administración Local, en informes del ámbito local.
- Mesa y Junta de Portavoces Parlamentarios.
- Presidencias de los Órganos Públicos de Control Externo de las Comunidades Autónomas y del Tribunal de Cuentas Europeo.
- Defensor del Pueblo de Navarra
- Dirección de la Oficina de Buenas Prácticas y Anticorrupción de la Comunidad Foral de Navarra
- Presidencia del Consejo de Navarra
- Expresidentes y expresidenta de la Cámara de Comptos

104. Igualmente se remitirá el mismo junto a la Nota de Prensa correspondiente a los distintos medios de comunicación y prensa escrita.



MÓDULO H.1. INFORMES: modelos, estructura, fases de elaboración y difusión*Fecha última revisión*
23/12/2022

105. También estará a disposición de los distintos usuarios el informe en la página web junto con la nota de prensa y, en su caso, con el video resumen.

H.1.7. DISPOSICIONES FINALES**106. Módulos derogados del vigente Manual de Fiscalización de la Cámara de Comptos**

Con la revisión de este módulo H.1. quedan derogados los siguientes módulos del Manual de Fiscalización de esta Cámara:

- H.2. Informe de las Cuentas Generales del Gobierno de Navarra
- H.3. Informe de las Entidades Locales
- H.5. Informe de Programas Presupuestarios
- H.6. Informe de la Universidad Pública de Navarra

Se mantiene vigente, aunque pendiente de actualizar, el módulo H.4. de Informe sobre el Sector Público Local, que pasará a numerarse como módulo H.3.

107. Entrada en vigor del Módulo H.1.

Las disposiciones de este Módulo H.1. se aplicará a los informes elaborados a partir del día siguiente a su aprobación mediante resolución de la presidencia de la Cámara.

108. Disposición transitoria

Transcurrido un año desde la aplicación, se revisará el contenido de este Módulo H.1. al objeto de introducir, en su caso, las modificaciones y actualizaciones que se considere oportuno.

